

Tilburg University

Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht

Pauwels, M.R.T.

Publication date:
2009

Document Version
Peer reviewed version

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Pauwels, M. R. T. (2009). *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht*. SDU-uitgevers.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

TERUGWERKENDE KRACHT VAN BELASTINGWETGEVING: GEWIKT EN GEWOGEN

Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen

Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk
onderzoek naar een methode voor vorming van
wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van de graad van doctor aan de
Universiteit van Tilburg, op gezag van de rector
magnificus, prof.dr. Ph. Eijlander, in het openbaar
te verdedigen ten overstaan van een door het
college voor promoties aangewezen commissie in
de aula van de Universiteit

op vrijdag 18 september 2009 om 14.15 uur

door

Melvin Raymond Theodora Pauwels
geboren op 4 juni 1978
te TERNEUZEN

Promotiecommissie:

Promotores:

prof.mr. J.L.M. Gribnau
prof.mr. R.H. Happé
prof.dr. P.C. Westerman

Overige leden:

prof.mr.dr. L.H.J. Adams
dr. J.C.K.W. Bartel
prof.dr. M.W.C. Feteris
prof.dr. B. Peeters
prof.dr. P. Popelier

Woord vooraf

*Iedereen wil de wereld begrijpen. (...)
Iedereen is uit op het ontwerp van een systeem.
Maar achter ieder systeem loeren de uitzonderingen.
Wie te scherp ziet, verdwaalt in de details. (...)
En: bestaat er wel een systeem waarin alles zijn plaats heeft?*

Ik was voor deze dissertatie juist bezig met het bestuderen van concrete overgangswetgeving en parlementaire geschiedenis, toen ik Bernlefs *De onzichtbare jongen* las. Bij lezing van mijn dissertatie, en vooral hoofdstuk 11, zal ongetwijfeld duidelijk worden dat op dat moment direct voor mij vaststond welke de eerste zinnen van mijn voorwoord zouden zijn.

Na de beëindiging van mijn studententijd stond ik voor de keuze: wat nu? Omdat het schrijven van een scriptie over een behoorlijk theoretisch onderwerp (de ondernemingswinstbelasting en de rechtsgrondslag van de vennootschapsbelasting) mij goed was bevalen, was ik blij dat ik de kans kreeg om – naast een baan ‘in de praktijk’ – een proefschrift te kunnen schrijven. In een discussie met mijn latere UvT-promotores kwamen twee interessante onderwerpen naar voren, waarvan één mij direct zeer aansprak. Het Schoordijk-instituut stelde mij vervolgens in de gelegenheid om een onderzoeksvoorstel te schrijven. Na een aanbeveling van de Jury voor de OnderzoeksBeoordeling om het onderwerp (‘het rechtszekerheidsbeginsel in het belastingrecht’) te beperken, waarvoor ik haar naarmate de tijd vorderde steeds dankbaarder ben geworden, werd ik per 1 maart 2003 aangesteld als promovendus. Het onderwerp was ‘terugwerkende kracht van belastingwetgeving’. Zes jaar en een dag later kon ik met een glimlach van blijdschap het manuscript naar de copyshop brengen om het te laten vermenigvuldigen voor verzending aan de promotiecommissie. Terugkijkend kan ik zeggen dat, hoewel vooral de twee laatste jaren zwaar waren, ik het mogen doen van promotieonderzoek als een voorrecht heb ervaren. Het biedt de gelegenheid om véél te lezen, je weg te leren vinden naar en in de verschillende informatiebronnen, je gedachten te kunnen vormen over het geschrevene, én je eigen ideeën te ontwikkelen.

Het schrijven van een proefschrift is vooral een solitaire bezigheid, maar het uiteindelijke resultaat had nooit tot stand kunnen komen zonder steun van anderen. Mijn dank aan hen heb ik aan het eind van dit boek trachten te verwoorden.

Melvin Pauwels, Rotterdam/Tilburg, mei 2009

Inhoudsopgave

Woord vooraf / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XV

Hoofdstuk 1 Inleiding / 1

- 1.1 Een baksteen in de fiscale vijver / 1
- 1.2 Een eerste schets van het onderzoeksterrein / 2
- 1.3 Onderzoeksvragen / 4
- 1.4 Afbakening van het onderzoek / 5
- 1.5 Belang van het onderzoek / 7
- 1.6 Opbouw / 9
- 1.7 Onderzoeksmethoden / 11
- 1.8 Verantwoording van de bijlagen / 13

Hoofdstuk 2 Begrippen overgangsrecht / 15

- 2.1 Inleiding / 15
- 2.2 Introductie enkele begrippen / 16
 - 2.2.1 Bekendmaking en inwerkingtreding / 16
 - 2.2.2 Gelding en toepassing / 17
 - 2.2.3 Moment van inwerkingtreding als referentiemoment / 18
 - 2.2.4 Verhouding tussen terugwerkende kracht enerzijds en inwerkingtreding en bekendmaking anderzijds / 20
 - 2.2.5 Feitelijke ingangstijdstip / 21
 - 2.2.6 Werken / 21
 - 2.3 Formeel-technische benadering / 22
 - 2.4 Hoofdvormen van overgangsrecht / 27
 - 2.4.1 Inleiding: elke wet heeft overgangsrecht / 27
 - 2.4.2 Terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking / 28
 - 2.4.3 Intermezzo: terugwerkende kracht en interpretatieve wetten / 30
 - 2.4.4 Intermezzo: rechtstoestand / 32
 - 2.4.5 Eerbiedigende en exclusieve werking / 33
 - 2.4.6 Zes grondvormen van overgangsrecht, waaronder onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking / 35
 - 2.4.7 Invloed op het toepassingsbereik van de 'oude' regel / 36
 - 2.5 Nuancering betekenis van classificatie / 37
 - 2.6 Overgangsrecht / 38
 - 2.6.1 Overgangsrecht in enge en in ruime zin, werkingsregels, overgangsregels, overige wettelijke overgangsmaatregelen en niet-wettelijke overgangsmaatregelen / 38
 - 2.6.2 Enige wetgevingstechnieken / 41
 - 2.7 Problemen bij overgangsrechtsvinding / 42

- 2.7.1 Inleiding – stappenschema / 42
- 2.7.2 Onduidelijkheid over het overgangsrecht; uitgangspunten
overgangsrechtsvinding / 43
- 2.7.3 Onduidelijkheid over het determinerende rechtsfeit: inleiding – materieel
en formeel belastingrecht / 45
- 2.7.4 Onduidelijkheid over het determinerende rechtsfeit: enige voorbeelden / 49
- 2.8 Afsluiting en samenvatting / 52

Hoofdstuk 3 Rechtstheoretisch perspectief / 55

- 3.1 Inleiding / 55
- 3.2 Recht en rechtvaardigheid: de rechtsidee van Radbruch / 56
- 3.3 Recht als geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen / 58
- 3.4 Rechtsbeginselen: wisselwerking met maatschappelijke waarden en normen
en met het positieve recht / 60
- 3.4.1 Inleiding / 60
- 3.4.2 Verhouding van rechtsbeginselen tot het positieve recht / 60
- 3.4.3 Verhouding tot maatschappelijke waarden en normen / 63
- 3.5 De werking van rechtsbeginselen in de rechtsorde / 65
- 3.5.1 Inleiding / 65
- 3.5.2 Kenmerken van rechtsbeginselen / 66
- 3.5.3 Rechtsbeginselen als optimaliseringsgeboden: proportionaliteit en
relativiteit / 67
- 3.5.4 Consistentie en voorrangsregels / 69
- 3.5.5 Beperkte rationaliteit; problematiek van incommensurabiliteit / 71
- 3.6 Verschillende functies van rechtsbeginselen / 76
- 3.7 Besluit / 79

Hoofdstuk 4 Rechtszekerheid / 81

- 4.1 Inleiding / 81
- 4.2 Belang van rechtszekerheid / 81
- 4.3 Aspecten van rechtszekerheid / 84
- 4.3.1 Rechtszekerheid opgevat als een aspectenbegrip / 84
- 4.3.2 De 'principles of legality' van Fuller / 86
- 4.3.3 Objectieve rechtszekerheid in functie van subjectieve rechtszekerheid;
kenbaarheidsaspecten van rechtszekerheid / 87
- 4.3.4 Het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen / 90
- 4.3.5 Enige andere aspecten / 93
- 4.4 Het aspect van het verbod van terugwerkende kracht / 94
- 4.4.1 Verbod van terugwerkende kracht sterk verankerd in het
rechtszekerheidsbeginsel / 94
- 4.4.2 De relativiteit van het verbod van terugwerkende kracht / 96
- 4.5 Samenvatting / 98

Hoofdstuk 5 Materieel terugwerkende kracht / 99

- 5.1 Inleiding / 99
- 5.2 Voor- en nadelen van gebruik begrip materieel terugwerkende kracht / 99
- 5.2.1 Terughoudendheid van de (mede-)wetgever / 99
- 5.2.2 Argumenten voor terughoudendheid / 101
- 5.2.3 Toegevoegde waarde van de term 'materieel terugwerkende kracht' / 103
- 5.3 Terugwerkende kracht bij onmiddellijke werking / 105
- 5.3.1 Inleiding / 105

- 5.3.2 Onderscheid onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht soms flinterdun / 105
- 5.3.3 Rechtszekerheidsbeginsel / 107
- 5.3.4 Economische effecten / 109
- 5.3.5 Accentverschil met formeel terugwerkende kracht / 111
- 5.4 Het concept materieel terugwerkende kracht / 112
- 5.4.1 Dubbele terugwerkende kracht: materieel bovenop formeel terugwerkende kracht / 112
- 5.4.2 Concept materieel terugwerkende kracht / 113
- 5.5 Samenvatting / 116

Hoofdstuk 6 Voorrangsbeginselen van overgangsrecht / 119

- 6.1 Inleiding / 119
- 6.2 Beginselen van overgangsrecht: voorrangsbeginselen / 119
 - 6.2.1 Inleiding / 119
 - 6.2.2 Algemene beginselen van overgangsrecht / 119
 - 6.2.3 Fundering van de overgangsrechtelijke beginselen; een verkenning / 120
 - 6.2.4 Gelijkheidsbeginsel / 121
 - 6.2.5 'Doel van het recht' / 124
 - 6.2.6 Voorrangsbeginselen / 126
 - 6.2.7 Problematiek van incommensurabiliteit / 126
 - 6.2.8 Verhouding met hoofdstuk 5 / 127
 - 6.2.9 Verschil in initieel gewicht overgangsrechtelijke beginselen / 127
- 6.3 Verbod van terugwerkende kracht; nadere gewichtsbepaling / 128
 - 6.3.1 Inleiding / 128
 - 6.3.2 Andere bezwaren tegen terugwerkende kracht / 128
 - 6.3.3 Rechtszekerheidsbeginsel / 133
 - 6.3.4 'Doel van het recht' / 134
 - 6.3.5 Gelijkheidsbeginsel / 135
- 6.4 Onmiddellijke werking; nadere gewichtsbepaling / 138
 - 6.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel / 138
 - 6.4.2 Gelijkheidsbeginsel / 139
 - 6.4.3 'Doel van het recht' / 141
 - 6.4.4 Aanpassingsbeginsel / 141
- 6.5 Afsluiting / 143

Hoofdstuk 7 Rechtseconomisch perspectief op overgangsrecht / 145

- 7.1 Inleiding / 145
- 7.2 Rechtseconomische 'new view' op overgangsrecht / 145
 - 7.2.1 Inleiding / 145
 - 7.2.2 Het concept 'retroactive' / 146
 - 7.2.3 Normatief kader en uitgangspunten; utilitarisme, 'legal progress assumption', rationele verwachtingen / 147
 - 7.2.4 Afwijzing 'old view': risico van wetswijzigingen, 'incentive-based'-argument en cirkelredenering / 148
 - 7.2.5 Directe compensatie / 151
 - 7.2.6 Vermindering sturingsmogelijkheden en 'uncertainty premiums' / 151
 - 7.2.7 Andere gedeeltelijk afwijkende opvattingen / 152
 - 7.2.8 Samenvatting hoofdpunten / 153
- 7.3 De rechtseconomische benadering nader bezien / 154
 - 7.3.1 Verdiensten / 154
 - 7.3.2 Punten van 'interne' kritiek / 155

- 7.4 Afwijking van de rechtseconomische benadering / 160
- 7.5 Tot slot / 162

Hoofdstuk 8 Gerechtvaardigde verwachtingen? / 163

- 8.1 Inleiding / 163
- 8.2 Van subjectieve verwachtingen naar gerechtvaardigde verwachtingen / 163
 - 8.2.1 Inleiding; het inhoudsloze concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' / 163
 - 8.2.2 Filteren en afwegen / 165
 - 8.2.3 Objectivering van verwachtingen / 167
 - 8.2.4 Maar uiteindelijk: afhankelijk van de concrete situatie / 170
- 8.3 Vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur; voorrangsregels / 172
 - 8.3.1 Inleiding / 172
 - 8.3.2 Terug in de tijd: leerstuk van het vertrouwensbeginsel op het punt van doorbraak / 173
 - 8.3.3 Voorrangsregels: selectie en vastleggen invloed van omstandigheden / 174
- 8.4 Verschillen tussen de leerstukken / 176
 - 8.4.1 Verschil tussen wetgeving en wetstoepassing / 176
 - 8.4.2 Tegenbelangen: variëteit en gewicht / 177
 - 8.4.3 Object van verwachtingen / 178
 - 8.4.4 Het resultaat van de afweging / 179
 - 8.4.5 Methode van voorrangsregels in beginsel niet geschikt bij fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming / 180
- 8.5 Conclusie / 182

Hoofdstuk 9 Omstandighedencatalogus en consistentie / 185

- 9.1 Inleiding / 185
- 9.2 Methode van de omstandighedencatalogus / 185
 - 9.2.1 Inleiding / 185
 - 9.2.2 Voorbeeld: HR BNB 1990/191 / 186
 - 9.2.3 Kenmerken methode van de omstandighedencatalogus / 187
 - 9.2.4 Wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus / 189
 - 9.2.5 'Open omstandighedencatalogus' meest geschikt / 190
- 9.3 Consistentie; ontwikkeling van vuistregels / 192
 - 9.3.1 Inleiding / 192
 - 9.3.2 Belang van consistentie bij overgangsrechtsvorming / 193
 - 9.3.3 Vergelijkbaar overgangsrecht in vergelijkbare overgangsrechtelijke situaties / 193
 - 9.3.4 Verband met motiveringsplicht / 195
 - 9.3.5 Ontwikkeling van vuistregels / 196
- 9.4 Verhouding met voorrangsbeginselen / 198
- 9.5 Conclusie / 199

Hoofdstuk 10 Tussenconclusie; inbedding in de rechtspraak / 201

- 10.1 Inleiding / 201
- 10.2 Voorrangsbeginelen en omstandighedencatalogus / 201
- 10.3 Inbedding in de verschillende rechtsbronnen / 202
 - 10.3.1 Inleiding / 202
 - 10.3.2 (Mede)wetgever / 202
 - 10.3.3 Raad van State / 202
 - 10.3.4 Jurisprudentie: nationale rechter / 203
 - 10.3.5 Jurisprudentie: Hof van Justitie EG / 204

10.3.6	Jurisprudentie: EHRM in verband met art. 1 Eerste Protocol EVRM / 205
10.3.7	Literatuur / 205
10.4	Conclusie / 207

Hoofdstuk 11 Inhoud omstandighedencatalogus / 209

11.1	Inleiding / 209
11.2	Aard van het rechtsgebied / 212
11.2.1	Inleiding / 212
11.2.2	Enige kenmerken belastingrecht / 213
11.2.3	Financieel belang van de overheid / 216
11.2.4	Aard van de betrokken belasting / 220
11.3	Aankondigingseffecten / 221
11.4	Voorzienbaarheid van de wijziging (I) / 224
11.4.1	Inleiding / 224
11.4.2	'Wetgeven per persbericht' / 226
11.4.3	Varianten op aankondiging / 227
11.4.4	Evidente omissie / 228
11.4.5	Voorzienbaarheid; enige factoren / 228
11.5	Voorzienbaarheid (II): 'wetgeven per persbericht' / 230
11.5.1	Inleiding / 230
11.5.2	'Wetgeven per persbericht': nette manier voor terugwerkende kracht / 232
11.5.3	Bezwaren / 233
11.5.4	Randvoorwaarden en uitgangspunten / 237
11.5.5	Redenen voor het 'wetgeven per persbericht' / 240
11.5.6	Wel of niet tegelijk met indienen van het wetsvoorstel? / 243
11.5.7	Persbericht bij beperking reikwijdte eerbiedigende werking / 244
11.5.8	Een persbericht, maar een verdergaande terugwerkende kracht / 246
11.6	Gedrag van belastingplichtigen (I); dispositie / 247
11.7	Gedrag van belastingplichtigen (II); grensverkenning / 249
11.7.1	Negatieve invloed op gewicht rechtszekerheidsbeginsel / 250
11.7.2	Positieve invloed op de tegenbelangen / 251
11.7.3	Erkenning in de jurisprudentie, jurisprudentie en literatuur / 252
11.7.4	Grensverkenning: een kwestie van graad / 256
11.7.5	Wetgever die bepaalt of er sprake is van grensverkenning? / 261
11.8	Gedrag van de overheid (I); zorgplicht (mede)wetgever / 261
11.8.1	Inleiding / 261
11.8.2	Zorgplicht; algemeen / 262
11.8.3	Contra-omstandigheid bij grensverkenning / 263
11.8.4	Contra-omstandigheid bij ingrijpen naar aanleiding van jurisprudentie / 266
11.8.5	Contra-omstandigheid bij evidente omissie / 267
11.8.6	Contra-omstandigheid: risico voor de wetgever / 269
11.8.7	Kwalitatief goede belastingregelgeving / 270
11.9	Gedrag van de overheid (II); uitlatingen (mede)wetgever / 271
11.10	Gedrag van de overheid (III); consistentie / 273
11.11	Bijzonderheden van de te wijzigen regel / 275
11.11.1	Beleidsmatige regel / 275
11.11.2	Regels op gebieden waarbij een langetermijnplanning van belang is / 276
11.11.3	Uitdrukkelijke standpuntbepaling: vrijstelling versus tariefwijzigingen / 277
11.11.4	Termijn in de regel / 278
11.11.5	Toepasselijk overgangsregime voor toekomstige wijzigingen is wettelijk vastgelegd / 282
11.11.6	Evidente omissie / 284
11.11.7	Onduidelijkheid; interpretatieve wetgeving / 288
11.12	Toerekening mogelijk aan periode vóór ingangstijdstip (I) / 290

11.12.1	Onlosmakelijke samenhang met rechtsfeit uit verleden / 290
11.12.2	Bijplustechiek / 291
11.13	Toerekening mogelijk aan periode vóór ingangstijdstip (II) – compartimentering / 295
11.13.1	Inleiding / 295
11.13.2	Theoretische onderbouwing / 296
11.13.3	Erkenning in de legisprudentie, jurisprudentie en literatuur / 297
11.14	Geformaliseerde rechtspositie / 302
11.15	Mogelijkheid tot aanpassing / 304
11.16	Onafgerond complex van transacties / 307
11.17	Nadeel / 310
11.17.1	Inleiding / 310
11.17.2	Dispositienadeel / 311
11.17.3	Nuancering dispositie; het gewone belastingnadeel en indirecte dispositie / 312
11.17.4	Wegnemen van een ‘windfall profit’ / 313
11.17.5	Contra-omstandigheid: compensatie / 318
11.18	Samenvatting / 320

Hoofdstuk 12 Confrontatie met wetgevingspraktijk / 323

12.1	Inleiding / 323
12.2	Algemeen / 323
12.2.1	Algemeen kader van de notitie / 323
12.2.2	Gebrek aan vuistregels / 324
12.2.3	Enige opmerkingen over overgangsrechtelijke vuistregels / 324
12.2.4	Voorbeeld beleidsmatige en rechtspolitieke kant van een vuistregel / 326
12.3	Formeel terugwerkende kracht: aanbevelingen en vuistregels / 327
12.4	Onmiddellijke werking en eerbiedigende werking: aanbevelingen en vuistregels / 332
12.5	Tot slot / 336

Samenvatting en conclusie / 337

Summary and Conclusion / 345

Bijlage A Uitgangspunten staatssecretaris en Raad van State / 353

A.1	Inleiding / 353
A.2	Achtergrond Notitie Staatssecretaris / 353
A.3	Uitgangspunten met betrekking tot formeel terugwerkende kracht / 354
A.3.1	Notitie Staatssecretaris; inhoud en reikwijdte / 354
A.3.2	Uitgangspunten Raad van State / 359
A.3.3	Notitie vervallen? Ja, maar zij is toch van belang / 361
A.3.4	Vergelijking Notitie Staatssecretaris en advies Raad van State / 363
A.3.5	Afwijkende uitgangspunten in het geval van ‘nazorg’ / 365
A.3.6	Afwijkende uitgangspunten in het geval van reactie op jurisprudentie / 367
A.4	Uitgangspunten met betrekking tot materieel terugwerkende kracht / 368
A.4.1	Notitie Staatssecretaris / 368
A.4.2	Uitgangspunten Raad van State / 370

Bijlage B Inleiding rechterlijke toetsing / 373

B.1	Inleiding / 373
B.2	Mogelijkheden om terugwerkende kracht in te perken / 373

- B.2.1 Gunstige interpretatie van het overgangsrecht / 373
- B.2.2 Toetsing van het overgangsrecht / 375
- B.3 Beperkingen van toetsingsmogelijkheden / 378
- B.3.1 De positiefrechtelijke betekenis van art. 4 Wet AB / 378
- B.3.2 Grondwettelijk toetsingsverbod en Harmonisatiewet arrest / 383
- B.4 Juridisch-technische toetsingsmogelijkheden / 386
- B.5 Conclusie en vooruitblik / 387

**Bijlage C Toetsing terugwerkende kracht
belastingverordeningen / 389**

- C.1 Inleiding / 389
- C.2 Ontwikkeling toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel / 389
- C.3 Toetsing overgangsrecht aan het rechtszekerheidsbeginsel / 391
- C.3.1 Formeel terugwerkende kracht / 391
- C.3.2 Materieel terugwerkende kracht / 396
- C.4 Commentaar en conclusie / 399

Bijlage D Toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM / 401

- D.1 Inleiding / 401
- D.2 Algemeen kader / 401
- D.2.1 Structuur van art. 1 Eerste Protocol EVRM / 401
- D.2.2 Begrip 'eigendom' / 403
- D.2.3 Aantasting van eigendomsrecht / 404
- D.2.4 Vereisten waaraan aantasting eigendomsrecht dient te voldoen / 404
- D.3 Relatie tussen belastingheffing en art. 1 Eerste Protocol EVRM / 407
- D.3.1 Belastingheffing: inherente aantasting van het eigendomsrecht / 407
- D.3.2 Geschillen over belastingterugvorderingen / 409
- D.3.3 Belasting(terug)vordering en 'fiscale verliezen': eigendom? / 411
- D.4 Beoordeling door het EHRM van terugwerkende kracht van belastingwetgeving / 414
- D.4.1 Inleiding: uiteenzetting aan de hand van de M.A.- zaak / 414
- D.4.2 Algemene uitgangspunten met betrekking tot terugwerkende kracht / 415
- D.4.3 Wijze van toetsing (I): eigendom, aantasting en legitiem doel / 416
- D.4.4 Wijze van toetsing (II): lawfulness-eis / 416
- D.4.5 Wijze van toetsing (III): proportionaliteit / 418
- D.4.6 Relevante omstandigheden bij de 'fair balance'-toets / 420
- D.4.7 'Wide margin of appreciation' is ruim / 421
- D.4.8 Materieel terugwerkende kracht / 424
- D.5 Beïnvloeding wetgever van procedures / 426
- D.5.1 Jurisprudentie art. 6 EVRM (toch) van belang voor belastingzaken / 426
- D.5.2 Variant 1: ingrijpen na afloop van een procedure / 428
- D.5.3 Variant 2: ingrijpen tijdens een procedure ('legislatieve interventie') / 429
- D.6 Nationale jurisprudentie / 433
- D.6.1 Formeel terugwerkende kracht / 433
- D.6.2 Materieel terugwerkende kracht / 437
- D.7 Conclusie / 438

**Bijlage E Toetsing aan het communautaire
rechtszekerheidsbeginsel / 441**

- E.1 Inleiding / 441
- E.2 Kader toetsing terugwerkende kracht / 442
- E.3 Benadering van het concept gerechtvaardigd vertrouwen / 447

E.3.1	Inleiding / 447
E.3.2	Tweezijdige invloed van een omstandigheid / 448
E.3.3	Belang van het rechtsgebied / 448
E.3.4	Alertheid bij de rechtssubjecten / 449
E.3.5	Voorzienbaarheid / 453
E.3.6	Wijze van toetsen: afweging van beginselen en belangen / 454
E.3.7	Samenvatting / 457
E.4	Terugwerkende kracht van belastingregelgeving / 458
E.4.1	Inleiding / 458
E.4.2	Rechtszekerheid over het recht op aftrek / 459
E.4.3	Gemeente Leusden/Holin Groep: materieel terugwerkende kracht / 460
E.4.4	Stichting Goed Wonen II: formeel terugwerkende kracht / 466
E.4.5	Conclusie / 472

Literatuurlijst / I

Jurisprudentieregister / XXV

Trefwoordenregister / XXXV

Lijst van gebruikte afkortingen

a.b.	aanmerkelijk belang
AB	Administratiefrechtelijke Beslissingen
ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
A-G	advocaat-generaal
art.	artikel(en)
art. 1 Eerste Protocol EVRM	artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B.	Beslissingen in belastingzaken
BB	Belastingblad
bijv.	bijvoorbeeld
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belasting-rechtspraak
BRT	bijzondere regionale toeslag
btw	belasting op toegevoegde waarde
bv	besloten vennootschap
BvdB	Besluit voorkoming dubbele belasting
BW	Burgerlijk Wetboek
CBB	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CFM	concernfinancieringsmaatschappij
CRvB	Centrale Raad van Beroep
cv	commanditaire vennootschap
ECRM	Europese Commissie voor de rechten van de mens
EG-Verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
EHRC	European Human Right Cases
EHRM	Europees Hof voor de rechten van de mens
etc.	et cetera
e.v.	en volgende
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FE	fiscale eenheid
FED	Fiscaal weekblad FED
GvEA EG	Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschap-pen
Gw	Grondwet
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IVBPR	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
JB	Jurisprudentie Bestuursrecht
jo.	juncto
KB	koninklijk besluit

NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
NJCM	Nederlands Juristencomité voor Mensenrechten
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
nv	naamloze vennootschap
o.a.	onder andere(n)
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
p.	pagina
PW	Periodiek Woordenboek
r.o.	rechtsoverweging
ROT	ruimtelijke-orderingstoelag
resp.	respectievelijk
RvdW	Rechtspraak van de Week
RvS	Raad van State
RW	Rechtskundig Weekblad
Sr	Wetboek van Strafrecht
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
Sv	Wetboek van Strafvordering
tbs	terbeschikkingstelling
Trb.	Tractatenblad
UCV	uitgebreide commissievergadering
Uitv.besch. OB 1968	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitv.besl. BRV	Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer
vgl.	vergelijk
V-N	Vakstudie Nieuws
V.S.	Verenigde Staten van Amerika
W.	Weekblad van het Regt (of: Weekblad van het Recht)
Wet AB	Wet algemene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk
Wet BPM	Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet MRB	Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet RO	Wet op de rechtelijke organisatie
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WIR	Wet investeringsrekening

Hoofdstuk 1 *Inleiding*

1.1 EEN BAKSTEEN IN DE FISCALE VIJVER

Op 26 augustus 1998 wees de Hoge Raad één van de meest geruchtmakende arresten van het laatste decennium van de vorige eeuw. De Hoge Raad oordeelde in dat arrest, dat bekendstaat onder de naam baksteenarrest, dat voor fiscale passivering van voorzieningen een op balansdatum bestaande rechtsverhouding niet langer was vereist.¹ Geruchtmakend was dit arrest niet alleen om de inhoud ervan, maar ook – en daar gaat het hier om – om de reactie van de staatssecretaris van Financiën, namelijk zijn voorstel om reparatiewetgeving met terugwerkende kracht in te voeren.

Enige maanden na het baksteenarrest gaf de toenmalig staatssecretaris van Financiën Vermeend opdracht aan de Belastingdienst om aangiften en bezwaarschriften waarin een beroep werd gedaan op het baksteenarrest, aan te houden totdat wetgeving tot stand was gekomen waarin met terugwerkende kracht het oude regime zou worden hersteld.² De aangevoerde redenen voor de voorgestelde reparatie van het arrest waren de onzekerheid omtrent de reikwijdte van het arrest en de voor de overheidsschatkist nadelige financiële consequenties. Het wetsvoorstel werd vervolgens ingediend op 24 september 1999.³ Na kritiek van onder anderen de Raad van State⁴ en leden van de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer⁵ werd het wetsvoorstel evenwel ingetrokken op 22 december 2000 door Vermeend's opvolger Bos.⁶ Opvallend was daarbij dat de nadelige financiële consequenties kennelijk minder gewichtig waren; de staatssecretaris gaf namelijk aan dat het baksteenarrest leidde tot een kaseffect en niet tot een structurele verlaging van de belastingopbrengsten. Vervolgens werd bij besluit van 4 januari 2001 aan de Belastingdienst opgedragen om alle lopende zaken conform het baksteenarrest af te handelen.⁷ Uiteindelijk heeft het al met al bijna tweeënhalf jaar geduurd voordat belastingplichtigen zekerheid verkregen over de rechtsgevolgen van het baksteenarrest.

Behalve door de Raad van State en het parlement werd door de literatuur veel kritiek geuit op de voorgestelde terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving naar aanleiding van het baksteenarrest.⁸ Deze kritiek staat niet op zichzelf. Meer in het algemeen roept terugwerkende kracht van belastingwetgeving negatieve reacties op. Burgers kunnen immers het gevoel hebben dat de spelregels tijdens het spel, of zelfs na afloop van het spel, wor-

1 HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409.

2 Besluit van 3 december 1998, V-N 1998/58.18.

3 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821.

4 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B. Volgens Bartel (2005), p. 31 is dit wetsvoorstel het enige fiscale wetsvoorstel dat in de afgelopen meer dan vijftien jaar het zwaarste dictum van de Raad van State heeft gekregen, namelijk het advies om het wetsvoorstel niet aanhangig te maken bij de Tweede Kamer.

5 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. 4.

6 Kamerstukken II, 2000-2001, 26 821, nr. 5.

7 Besluit van 4 januari 2001, V-N 2001/9.12.

8 Bijv. Giele (1998), Flipsen (1999), p. 2761-2762 en Harkema (2000).

den veranderd.⁹ En deze wijziging gebeurt bovendien door een partij die zelf aan het spel deelneemt, de belastingheffende overheid. *Prima facie* zal – waarbij ik nu Haazen in zijn monumentale dissertatie parafraseer – de jurist en de juridische leek in het algemeen terugwerkende kracht als verderfelijk beschouwen, omdat daardoor niet alleen aan de rechtszekerheid maar ook aan de rechtsorde schade wordt berokkend, aangezien terugwerkende kracht indruist tegen de voorstelling die wij van het recht hebben, ja indruist tegen de hele idee van het recht.¹⁰

In de Nederlandse belastingliteratuur bestaat in het algemeen een weerstand tegen terugwerkende kracht van belastingwetgeving die nadelig is voor belastingplichtigen.¹¹ Daar staat tegenover dat wordt geconstateerd (of geklaagd) dat de fiscale wetgever in toemende mate wetgeving invoert die terugwerkende kracht heeft.¹² De Nederlandse wetgever is niet de enige die belastingwetgeving invoert die terugwerkende kracht heeft. Ook buitenlandse wetgevers voeren dergelijke wetgeving in;¹³ evenals in Nederland is vooral de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’ kennelijk niet ongebruikelijk.¹⁴ Of er nog immer sprake is van een toename van het gebruik door de Nederlandse belastingwetgever van terugwerkende kracht, laat ik het in het midden.¹⁵ Ik heb daar geen onderzoek naar gedaan. Ik constateer wel dat ook in bijvoorbeeld de laatste vijftien jaar regelmatig wetgeving is ingevoerd waaraan terugwerkende kracht is verleend en die nadelig is voor belastingplichtigen.¹⁶

De vraag dringt zich op hoe tegen terugwerkende kracht van belastingwetgeving dient te worden aangekeken, nu er enerzijds een weerstand tegen terugwerkende kracht van belastingwetgeving bestaat, maar er anderzijds gevallen zijn waarin terugwerkende kracht kennelijk naar het oordeel van de wetgever geboden is. Deze vraag is niet de onderzoeksvraag zelf, maar wel een aanleiding voor het onderhavige onderzoek.

1.2 EEN EERSTE SCHETS VAN HET ONDERZOEKSTERREIN

Voordat de probleemstelling en de onderzoeksvraag aan de orde komen, geef ik enige achtergrond om een indruk te geven van enerzijds de opkomst van het gebruik van terugwerkende kracht en anderzijds van situatietypen waarin terugwerkende kracht aan belastingwetgeving wordt verleend. Daarbij zij opmerkt dat hier vooral aandacht wordt besteed

9 Vgl. Feteris (1992), onderdeel 3 en McDonnell (2007), p. 2:7, alsmede A-G Langemeijer die spreekt over het verschuiven van de doelpalen tijdens de wedstrijd (onderdeel 2.8 van de conclusie voor HR 26 september 2008, NJ 2008/522).

10 Haazen (2001), p. 49.

11 Ik volsta hier met een verwijzing naar het preadvies van Prast (1978) en de daaropvolgende discussie, te vinden in Prast (1978a), waarin overigens minder afwijzende opvattingen met betrekking tot terugwerkende kracht naar voren komen dan die van Prast.

12 Over een toename wordt gesproken door bijv. Prast (1978), p. 9, Stevens (1980), p. 538, Hofstra (1992), p. 174, Harkema (1996), p. 2107, Feteris (2000), p. 485, en NOB (2002), par. 2.10. Ook in buitenlandse literatuur wordt gerept over een toename; bijv. voor Verenigd Koninkrijk en Canada zie Loomer (2006), p. 65 (die er tevens op wijst dat in geen ander rechtsgebied dan het belastingrecht zoveel terugwerkende kracht wordt verleend), en voor Nieuw-Zeeland zie Quirke (2006), p. 284-285.

13 Zie bijv. de rechtsvergelijkende studie van Thuronyi (2003), par. 4.3.6.

14 Zie par. 11.5.1.

15 De hiervoor aangehaalde literatuur waarin over een toename wordt gesproken, strekt zich over een langere periode uit. Onduidelijk is veelal welk referentiepunt genomen wordt (met welke periode wordt vergeleken? Is er sprake van toename op toename?) en hoe gemeten wordt (kwantitatief? En zo ja wat is dan de meeteenheid, bijvoorbeeld absoluut of relatief? Of ook kwalitatief; bijvoorbeeld een gewogen meting en, zo ja, wat bepaalt dan het gewicht?).

16 In hoofdstuk 11 haal ik veelvuldig in voetnoten voorbeelden van wetgeving aan waarbij er sprake is van het verlenen van terugwerkende kracht. Kennisname van die voorbeelden leert dat een niet klein aantal daarvan stamt uit de laatste vijftien jaar.

aan het fenomeen ‘formeel terugwerkende kracht’. In het onderzoek zelf ga ik ook in op het verschijnsel ‘materieel terugwerkende kracht’.

Uit de literatuur komt naar voren dat vanaf de jaren zeventig¹⁷ het gebruik van terugwerkende kracht van belastingwetgeving door de Nederlandse wetgever een zekere vlucht heeft genomen.¹⁸ Uit beschouwingen waarin wordt teruggeblikt,¹⁹ leid ik af dat de opkomst van het gebruik van terugwerkende kracht kan worden geplaatst in het licht van een verandering van attitude aan de kant van enerzijds (een deel van) de belastingplichtigen en hun adviseurs en anderzijds de fiscus en de wetgever.²⁰ Eerstgenoemden zochten vanaf eind jaren zestig steeds vaker de grenzen van het recht op en gingen vaker stelselmatig op zoek naar leemtes in de wetgeving om die te benutten. Dit was kennelijk een kentering. Nobel beschrijft dat in de periode daarvoor door belastingplichtigen betrekkelijk weinig gebruik werd gemaakt van de vele mazen in de fiscale wetgeving: ‘over het algemeen was men in Nederland gezagsgetrouw en betaalde men netjes belastingen, zonder veel pogingen om die legaal of illegaal te ontgaan.’²¹ Aanvankelijk bleef een reactie aan de kant van de overheid op het veranderende gedrag van belastingplichtigen uit,²² maar uiteindelijk reageerde de overheid via een tweesporenbeleid.²³ Enerzijds werden ‘grensverkennde constructies’ aan de uitvoeringskant bestreden. De opstelling van de fiscus werd anders. Er ontstond volgens Nobel een polarisatie, waarbij het hard (‘het actief verkennen van de mazen’) tegen hard (‘verzet met hand en tand tegen constructies’) ging.²⁴ Bij de constructiebestrijding aan de uitvoeringkant werd ook gebruikgemaakt van (het dreigen met) het bestrijdingsmiddel van *fraus legis*.²⁵ Anderzijds was er – en daar gaat het hier om – de aanpak via wetgeving. Leemtes in wetgeving werden sneller gerepareerd door de wetgever, veelal op instigatie van de staatssecretaris. Ter vergelijking: eerder was het kennelijk nog mogelijk dat een lacune pas na vele jaren werd gedicht, mede omdat er juist aanvankelijk weinig gebruik van werd gemaakt.²⁶ In het kader van de verkenning van de mogelijkheden om tot een snelle reparatie te komen, ontdekte de wetgever de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’.²⁷ Deze techniek houdt kort gezegd in dat in een persbericht wordt aangekondigd dat een wetsvoorstel wordt ingediend en dat aan de nieuwe wet terugwerkende kracht zal worden verleend tot de datum van het persbericht.²⁸ In verband met de noodzaak die de wetgever voelde en voelt om snel in te grijpen,

17 Een voorbeeld van terugwerkende kracht in de periode ervoor is de Wet op de vermogensaanwasbelasting, die voorzag in heffing over de vermogensaanwas plaatsgevonden in de periode 1940-1945; zie daarover Knigge (1984), p. 46-48.

18 Zie naast de hierna te noemen literatuur bijv. Geppaart (1984), p. 472-473.

19 Zie bijv. Nobel (1981), Focus op fiscus (1990), p. 365-369 en p. 480-485, Nobel (2004) en de interviews met diverse staatssecretarissen van Financiën in NOB (2005).

20 Gelet hierop en op het volgende is het ook niet vreemd dat in diezelfde tijd het onderwerp van een lezing van Grapperhaus (1978) voor de belastingconsulentendag de ‘kenbaarheid’ (voor belastingplichtigen) en ‘wendbaarheid’ (van de fiscale wetgever) in het fiscale recht was.

21 Nobel (2004), p. 975-976. Zie ook Focus op fiscus (1990), p. 365-369 en oud-staatssecretaris Grapperhaus in NOB (2005), p. 7.

22 Nobel (2004), p. 975-976 ‘[...] op het fiscale terrein bleef het voorlopig nog rustig en de belastingconsulenten hoorden de kassa vrolijk rinkelen. De zestiger en zeventiger jaren waren voor de belastingconsulenten gouden jaren.’ Zie ook oud-staatssecretaris Van Rooijen in NOB (2005), p. 10, die ‘zich de cultuur op Financiën als nog niet erg “anti-ontgaansconstructies” [herinnert].’

23 Zie over deze keuze oud-staatssecretaris Nootboom in NOB (2005), p. 13.

24 Nobel (2004), p. 976-977, zie ook Nobel (1981) en Gribnau (1998), p. 253-255 en 276-278.

25 Zie oud-staatssecretaris Nootboom in NOB (2005), p. 13.

26 Zie Nobel (2004), p. 975-976 voor enkele voorbeelden. Vergelijk ook oud-staatssecretaris Nootboom in NOB (2005), p. 11 die opmerkt dat bij zijn aantreden de antifiscale constructies voor het oprapen lagen.

27 Zie oud-staatssecretaris Van Rooijen in NOB (2005), p. 10 en, met betrekking tot een latere periode, Vermeend in NOB (2005), p. 19. Geppaart (1978), p. 110 spreekt over een ‘nieuwe methode [van regeringswege] (...) om de grenzen van de terugwerkende kracht van belastingwetten ruimer te kunnen stellen.’

28 Zie uitgebreider par. 11.4.2 en 11.5 over het instrument ‘wetgeven per persbericht’.

is de opkomst en omvang van het ‘confectiewerk’²⁹ van belang. Leemtes in wetgeving worden door financiële adviseurs en dienstverleners tot een ‘product’ omgetoverd en vervolgens actief gepromoot als een middel om belasting te besparen.³⁰ Dit maakt het budgettaire risico voor de overheid groter, waardoor de neiging bestaat eerder naar het instrument van terugwerkende kracht te grijpen.

De belastingwetgever maakt evenwel niet alleen gebruik van het instrument van terugwerkende kracht om ‘fiscale grensverkenning’ tegen te gaan. Er wordt ook gebruik van gemaakt bij andere soorten wijzigingen, zoals bij reparatiewetgeving naar aanleiding van, volgens de wetgever onwelgevallige, arresten van de Hoge Raad (naast de – uiteindelijk niet doorgevoerde – reparatie van het baksteenarrest, bijvoorbeeld de reparatie van het ‘aankoopkosten deelnemingen’-arrest³¹), bij wijziging/beëindiging van fiscale subsidieregels (zoals de pc-privéregeling³²) en bij reparatie van wettechnische fouten.³³ Bij reparatiewetgeving naar aanleiding van arresten en bij reparatie van wettechnische fouten strekt de terugwerkende kracht zich bovendien soms uit naar een moment gelegen vóór het moment van aankondiging van het wetsvoorstel. De uitbreiding van de situatietypen waarin het instrument van terugwerkende kracht wordt ingezet, laat zien dat de in het verre en minder verre verleden uitgesproken vrees dat het instrument in steeds meer soorten situaties zou worden ingezet,³⁴ niet ongegrond was.³⁵

1.3 ONDERZOEKSVRAGEN

Een onderzoek met betrekking tot terugwerkende kracht van belastingwetgeving zou zich primair kunnen richten op de grenzen die de belastingwetgever volgens de rechter in acht dient te nemen. Ik heb niet voor een dergelijke insteek gekozen. Reden is ten eerste dat de mogelijkheden voor de rechter om wetgeving in formele zin te toetsen, beperkt zijn door het grondwettelijk toetsingsverbod ex art. 120 Gw en het Harmonisatiewet-arrest³⁶ (toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen is evenmin mogelijk).³⁷ De jurisprudentie is daardoor beperkt van omvang. Een tweede reden is dat met enkel een analyse van welke ruimte de jurisprudentie wel en niet laat nog niet duidelijk wordt wat de (rechtstheoretische) rechtvaardiging van die grenzen is. Een derde reden is dat met betrekking tot overgangsrechtelijke vragen waarvoor de wetgever staat, de jurisprudentie in die

29 Nobel (1981), p. 691 en Gribnau (1998), p. 253-254. In Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 20 wordt bijvoorbeeld gesproken over ‘handel in aftrekposten’ en een ‘commerciële exploitatie van de belastingwet’.

30 Zie bijv. Nobel (2004), p. 976-977 en oud-staatssecretaris Van Rooijen in NOB (2005), p. 10 over de koopsoompolisaffaire (zie ook Kamerstukken II, 1975-1976, 14 053, nr. 3, p. 6). Een ander voorbeeld zijn de constructies van het beleggen in blote eigendommen en mantels, die volgens de staatssecretaris een opkomst lieten zien van een gering financieel belang in het begin van de jaren tachtig tot enkele miljarden in 1987 (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 2). Zie over de problematiek van het actief aan de man brengen van belastingbesparende constructies ook recentelijk OECD (2008), p. 8-9 en 15, waarin wordt gesproken over *tax products*, *mass-market* en *off-the-shelf aggressive schemes*.

31 Wet van 4 november 2004, Stb. 581 (Kamerstukken 29 381). Zie voor enige andere gevallen par. 11.17.4.

32 Wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3 (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 51 en nr. 4, p. 10).

33 Zie voor enige voorbeelden par. 11.11.6.

34 Een waarschuwing met die strekking is geuit zowel door Kamerleden (bijv. Kamerstukken II, 1976-1977, 14 053, nr. 4, p. 22, en Handelingen II, 1994-1995, d.d. 6 september 1995, nr. 99, p. 6063) als door de Raad van State (bijv. het Advies van 21 februari 2003, Stcrt. 91, bijvoegsel, voor het besluit van 10 april 2003, Stb. 157).

35 Zie over de verschuiving van de houding ten opzichte van terugwerkende kracht ook par. 11.5.1, waarin ik onder andere wijs op de verandering van woordgebruik.

36 HR 14 april 1989, NJ 1989/469.

37 Zie uitgebreider bijlage B over de (on)mogelijkheden van toetsing van terugwerkende kracht van wetgeving door de rechter.

zin weinig bruikbaar is aangezien zij slechts uiterste grenzen markeert. De eisen die de wetgever aan zichzelf behoort te stellen, zijn hoger. In de termen van Fuller: het gaat niet alleen om de *morality of duty* maar ook om de *morality of aspiration*.³⁸ De wetgever dient naar de meest optimale wetgeving te streven. In dat verband is een rechtstheoretisch kader nodig.

In dit onderzoek richt ik me daarom primair op het ontwikkelen van een rechtstheoretisch kader waarbinnen het leerstuk van terugwerkende kracht van belastingwetgeving kan worden geplaatst. Het zou het bestek van dit onderzoek evenwel ver te buiten gaan om eerst een algemeen rechtstheoretisch kader te ontwikkelen. Ik ga daarom uit van een bestaand algemeen rechtstheoretisch kader dat ik vervolgens toespits op het leerstuk van terugwerkende kracht. Dit algemene rechtstheoretische kader betreft de rechtsopvatting dat recht bestaat uit het geheel van rechtsregels én rechtsbeginselen. Voor de wetgever betekent dit niet alleen dat wetgeving tot stand dient te komen in overeenstemming met voorgeschreven procedureregels en dat wetgeving niet in strijd mag zijn met hogere rechtsregels, maar ook dat hij normatief gebonden is aan (ongeschreven) rechtsbeginselen. Uitgaande van deze rechtstheoretische invalshoek luidt de eerste onderzoeksvraag:

Welke methode behoort de wetgever te hanteren bij het bepalen in hoeverre terugwerkende kracht toelaatbaar is bij invoering van belastingwetgeving?

Onder terugwerkende kracht versta ik in dit verband zowel formeel als materieel terugwerkende kracht.³⁹ Zoals naar voren zal komen is een deel van mijn antwoord op deze vraag dat de wetgever de methode van de omstandighedencatalogus behoort te hanteren. Daarmee komt een tweede onderzoeksvraag op:

Welke omstandigheden maken deel uit van de omstandighedencatalogus voor fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming?

1.4 AFBAKENING VAN HET ONDERZOEK

Overgangsrecht kent vele facetten, en vragen omtrent overgangsrecht doen zich voor op elk rechtsgebied en bij elke verandering of invoering van een (wettelijke, jurisprudentiële, verdragsrechtelijke, beleids-, etc.) regel. Een afbakening van het onderzoek is daarom nodig.

Het terrein van mijn onderzoek betreft:

formeel en materieel terugwerkende kracht van wetgeving in formele zin op het gebied van het materiële belastingrecht die ten nadele van belastingplichtigen strekt.

Dit onderzoeksterrein raakt andere onderwerpen zoals:

1. Overgangsrecht op andere rechtsgebieden (zoals het strafrecht, het burgerlijke recht en het (overige) bestuursrecht);

³⁸ Fuller (1969), p. 9-15 (zie over die begrippen par. 4.3.2).

³⁹ Zie hoofdstuk 2 voor de term 'formeel terugwerkende kracht' en hoofdstuk 5 voor de term 'materieel terugwerkende kracht'.

2. Terugwerkende kracht *in* de wetgeving,⁴⁰ en, al is het onderscheid tussen beide niet steeds goed te maken, terugwerkende kracht van feiten;⁴¹
3. Overgangsrecht op het gebied van het formele belastingrecht;⁴²
4. Overgangsrecht op het gebied van wetgeving in materiële zin, zoals belastingverordeningen;
5. Overgangsrecht op het gebied van belastingverdragen;⁴³
6. Overgangsrecht in de uitvoeringssfeer;⁴⁴
7. Overgangsrecht bij rechtsvorming door de rechter; de problematiek van rechterlijk overgangsrecht;⁴⁵
8. Rechtsvinding overgangsrecht (ofwel: welke rechtsvindingsmethoden hanteert de rechter wanneer het wettelijk overgangsrecht onduidelijk is);⁴⁶
9. Terugwerkende kracht van wetgeving die ten voordele van belastingplichtigen strekt;⁴⁷
10. Neveneffecten van verandering van fiscale regelgeving.⁴⁸

De voornoemde afbakening van mijn onderzoeksterrein betekent dat mijn onderzoek zich niet primair op deze andere onderwerpen richt. Wel geldt voor deze onderwerpen dat wanneer dat zinvol is voor mijn onderzoek, ik soms een uitstap ernaartoe maak. Zo besteed ik relatief uitgebreid aandacht aan de problematiek van overgangsrechtsvinding (zie par. 2.7 en bijlage B.2.1 en B.3.1), omdat die problematiek enerzijds van belang is voor de begripsafbakening en anderzijds licht werpt op wat als overgangsrechtelijke uitgangspunten worden aanvaard. Verder zal ik bijvoorbeeld jurisprudentie op het gebied van belastingwetgeving in materiële zin en jurisprudentie van het Hof van Justitie EG en van het EHRM op andere gebieden dan het belastingrecht gebruiken, omdat jurisprudentie over terugwerkende kracht van belastingwetgeving in formele zin beperkt van omvang is. Omgekeerd kan het zijn dat, zeker nu het onderzoek door zijn theoretische invalshoek algemene en rechtsgebiedoverschrijdende thema's aansnijdt, het onderhavige onderzoek relevant is voor een of meer van de genoemde onderwerpen; de vraag in hoeverre dat het geval is, valt echter buiten het bestek van het onderzoek.

Naast de voornoemde algemene afbakening, is het onderzoek op een aantal andere punten afgebakend gedurende het onderzoek. Wanneer dat aan de orde is, heb ik dat veelal in de tekst aangegeven. Deze nadere afbakening was onvermijdelijk omdat een breed

- 40 Zie daarover bijv. Polman (1984), p. 20-25. In het belastingrecht zij gewezen op bijv. art. 3.10 Wet IB 2001 (een ondernemer kan in het eerste kalenderjaar als ondernemer alsnog de per saldo resterende kosten en lasten die in de vijf jaar daarvoor zijn gemaakt, in aftrek brengen; een vorm van materieel terugwerkende kracht), art. 9h, lid 2, Uitv.besl. LB 1965 (mogelijkheid van terugwerkende kracht van een bepaalde beschikking), en art. 6a, lid 6, Wet VPB 1969 (wanneer in de loop van het jaar niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, vervalt de status van vrijgestelde belegginginstelling met terugwerkende kracht tot het begin van dat jaar).
- 41 Over de fiscale behandeling van terugwerkende kracht van overeenkomsten, zie bijv. A-G Overgaauw in onderdeel 2.4-2.9 van zijn conclusie voor HR 25 november 2005, BNB 2006/83.
- 42 Feteris (2007a), p. 1 omschrijft 'formeel belastingrecht' als 'het geheel van regels betreffende de wijze waarop het materiële belastingschulden behoren uit te monden in daadwerkelijke betaling van belasting.'
- 43 Zie bijv. Prast (1978), p. 31-37, Ellis (1995), Pijl (2003), Smit (2004) en Tenore (2006).
- 44 Zie bijv. Happé (2004) over herroeping en opzegging van door de fiscus gewekt vertrouwen.
- 45 Zie hierover bijv. Haazen (2001) en Van Kreveld (2008).
- 46 Zie hierover bijv. Leijten (1972), Knigge (1984) en Brunner (1985). Zie voor rechtsvinding overgangsrecht in het belastingrecht bijv. Lievaart (1979) en Bravenboer (2005).
- 47 Zie hierover bijv. Bravenboer en Lubbers (2005).
- 48 Indien bijvoorbeeld de aftrekbaarheid van hypotheekrente zou worden afgeschaft, kunnen daarmee niet alleen verwachtingen van burgers worden gefrustreerd die een hypotheeklening hadden afgesloten. De afschaffing kan ook gevolgen hebben voor de huizenprijzen en, meer in het algemeen, de woningmarkt. Het eerste aspect (de aantasting van verwachtingen) is *wel* onderwerp van dit onderzoek maar het tweede aspect *niet*. Dat neemt uiteraard niet weg dat het tweede aspect een goede reden kan zijn voor de wetgever om overgangsmaatregelen te treffen.

thema zoals terugwerkende kracht vele andere onderwerpen raakt en er derhalve keuzes moesten worden gemaakt. Er kunnen verschillende redenen zijn om niet op een bepaald onderwerp nader in te gaan, terwijl dat wellicht wel had gekund. Een reden kan bijvoorbeeld zijn dat enerzijds het desbetreffende punt slechts – bezien vanuit mijn onderzoeksvragen – een *niche* betreft en anderzijds een korte behandeling te weinig recht zou doen aan de desbetreffende problematiek.⁴⁹ En zo kan een andere reden zijn dat het desbetreffende onderwerp weliswaar op zich van belang is voor het leerstuk van terugwerkende kracht van belastingwetgeving, maar het onderwerp niet tot de kern van het onderzoek behoort en bovendien dusdanig complex is dat een korte analyse niet tot de mogelijkheden behoort.⁵⁰ *Grosso modo* is steeds als beoordelingsmaatstaf gehanteerd of behandeling van het desbetreffende onderwerp naar mijn mening functioneel is voor de beantwoording van de onderzoeksvragen.

Voorts merk ik op dat de onderzoeksvraag meebrengt dat ik me niet primair richt op de verschillende overgangstechnieken die de wetgever tot zijn beschikking heeft⁵¹ en waarmee hij de mogelijkheid heeft om in een wetgevingscasus in een verfijnde – specifiek op de betrokken belangen en omstandigheden afgestemde – overgangsregeling te voorzien.⁵² Het gaat mij in dit onderzoek om de ontwikkeling van een methode om te bepalen in hoeverre formeel en/of materieel terugwerkende kracht toelaatbaar is in concrete wetgevingscasus. Is voor een bepaalde wetgevingscasus eenmaal bepaald in hoeverre formeel en/of materieel terugwerkende kracht toelaatbaar is, dan kunnen de verschillende overgangstechnieken worden gebruikt voor de technische uitwerking in een overgangsregeling. Dat neemt overigens niet weg dat er enige interactie is: bij de bepaling in hoeverre formeel en/of materieel terugwerkende kracht in een concrete wetgevingscasus toelaatbaar is, zal rekening moeten worden gehouden met de begrenzingen van de wetgevings-technische mogelijkheden.

Opmerking verdient tot slot dat het onderzoek op zich niet principieel beperkt is tot bepaalde gebieden van het materiële belastingrecht. Wel is het zo – dat bemerkte ik eigenlijk pas op het einde van het onderzoek – dat ik bij de invulling van de omstandigheden-catalogus vooral wijzigingen in de regelgeving op het gebied van de inkomsten- en vennootschapsbelasting in het achterhoofd heb gehad. Vrijwel alle omstandigheden zijn echter ook voor andere belastingen relevant, maar het is bijvoorbeeld mogelijk dat een bepaalde omstandigheid van de omstandigheden-catalogus – het gaat dan vooral om een omstandigheid voor een specifiek situatietype⁵³ – voor een of meer van de andere belastingen minder relevant is of een aangepaste invulling behoeft, alsmede dat een omstandigheid kan bestaan die wel steeds relevant is voor een bepaalde andere soort belasting maar niet in de omstandigheden-catalogus is opgenomen.

1.5 BELANG VAN HET ONDERZOEK

Belastingheffing dient het algemeen belang, maar zij betreft tegelijk een eenzijdige ingreep in de bestedingsvrijheid van burgers. Verandering van belastingwetgeving kan

49 Een voorbeeld is dat ik niet heb onderzocht in hoeverre in de situatie waarin wetgeving EG-rechtelijk verboden staatssteun bevat, het verlenen van terugwerkende kracht een alternatief kan zijn om terugvordering mogelijk te maken; zie daarover bijv. Luja (2003), p. 202.

50 Zo is – zo komt in mijn onderzoek naar voren – de omstandigheid ‘fiscale grensverkenning’ een voor de overgangsrechtsvorming van belang zijnde omstandigheid, maar heb ik afgezien van een uitgebreide analyse van het concept ‘fiscale grensverkenning’ (zie par. 11.7.4).

51 In par. 2.6 noem ik enige technieken.

52 Vgl. voor dit laatste par. 8.4.4 en 12.4.

53 Te denken valt aan het leerstuk van compartimentering dat in het kader van de omstandigheid ‘toerekening mogelijk aan periode vóór ingangstijdstip’ aan de orde komt (par. 11.13), alsmede aan de ‘bijplustechniek’ dat in het kader van diezelfde omstandigheid aan de orde komt (par. 11.12.2).

nodig zijn, maar zij kan ingrijpende gevolgen hebben omdat burgers eerder bij het nemen van beslissingen rekening hebben gehouden met de fiscale gevolgen van diverse beslissingalternatieven. Verwachtingen van burgers kunnen door een wijziging in de regelgeving worden geschaad, niet alleen ingeval een wijziging formeel terugwerkende kracht heeft, maar ook – denk aan de eventuele beperking of afschaffing van de hypotheekrenteaftrek in Box 1 – ingeval een wijziging onmiddellijke werking heeft en van invloed is op reeds bestaande rechtstoestanden (materieel terugwerkende kracht). Deze spanning tussen enerzijds het belang om in verband met de rechtszekerheid rekening te houden met door het oude recht gewekte verwachtingen en anderzijds het evidente belang dat recht moet kunnen wijzigen, maakt dat een onderzoek op het terrein van fiscaal wettelijk overgangrecht maatschappelijk zeer van belang is. Daarbij merk ik op dat mijn onderzoek weliswaar geen pasklare oplossingen voor concrete wetgevingsgevallen levert (mede aangezien dat naar mijn mening niet mogelijk is, omdat de te maken keuzes gedeeltelijk op politiek terrein liggen), maar het biedt wel een methodologisch kader en houvast bij de vraag welke factoren ten minste van belang zijn bij een te maken afweging.

Het maatschappelijk belang van dit onderzoek hangt tevens samen met de stand van de theorievorming op het terrein van fiscaal wettelijk overgangrecht. Bij aanvang van mijn onderzoek was in de Nederlandse literatuur nog maar relatief beperkt aandacht geweest voor fiscale overgangsrechtsvorming door de wetgever.⁵⁴ De belangrijkste studie van meer algemene aard is het preadvies uit 1978 van Prast voor de Vereniging voor Belastingwetenschap.⁵⁵ Daarnaast bestaan er publicaties die specifiek betrekking hebben op een bepaald wetsvoorstel, en publicaties over overgangrecht op deelterreinen, zoals de studie van Kappelle op het terrein van levensverzekeringen⁵⁶ en de oratie van Ellis op het terrein van belastingverdragen.⁵⁷ Houvast voor de wetgevingpraktijk bieden weliswaar een notitie van de staatssecretaris van Financiën over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking⁵⁸ en een advies van de Raad van State waarin in algemene zin op terugwerkende kracht van nadelige belastingwetgeving wordt ingegaan,⁵⁹ maar om diverse redenen heeft een onderzoek zoals het onderhavige dat niet alleen empirisch en descriptief maar ook theoretisch en normatief van aard is, toegevoegde waarde.⁶⁰ Ten eerste wordt zowel in de notitie als in het advies geen rechtstheoretische onderbouwing gegeven voor de respectievelijke uitgangspunten. Van maatschappelijk belang is daarom ook het antwoord op de vraag in hoeverre de in de overgangswetgevingspraktijk door de staatssecretaris en door de Raad van State gehanteerde uitgangspunten theoretisch gefundeerd kunnen worden. Het beantwoorden van die vraag is geen onderzoeksdoel op zich, maar leidt wel tot een nevenresultaat van het onderzoek. Ten tweede is vooral de notitie niet zonder kritiek

54 Ruim een jaar na aanvang van mijn onderzoek heeft overigens het onderzoek op het terrein van fiscaal overgangrecht een extra impuls gekregen omdat de vakgroep belastingrecht van de Universiteit van Leiden als een onderdeel van het onderzoeksprogramma 'Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit' de vraag naar criteria voor het treffen van fiscaal overgangsbeleid door de wetgever, de rechter en de uitvoerder centraal heeft gesteld. Tijdens mijn onderzoek heb ik dan ook gebruik kunnen maken van publicaties van die vakgroep, vooral die van (Schuwer-)Bravenboer.

55 Prast (1978).

56 Kappelle (2000).

57 Ellis (1995).

58 Notitie Staatssecretaris (1996).

59 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-4.

60 Ik merk op dat ook in de Aanwijzingen voor de regelgeving aandacht wordt besteed aan overgangrecht, maar het daarin gegeven uitgangspunten zijn zeer algemeen. De op internet (<http://www.lri.jur.uva.nl/leidraad/>) beschikbare – sterk op de Aanwijzingen geënt zijnde – 'Leidraad overgangrecht' die is ontwikkeld door het Kenniscentrum Wetgeving (KCW) van het Ministerie van Justitie samen met de vakgroep Rechtsinformatica aan de Universiteit van Amsterdam, biedt weliswaar meer houvast, maar is nog steeds vrij algemeen.

gebleven,⁶¹ bestaan er inhoudelijke verschillen tussen de notitie en het advies,⁶² is de status van de notitie onduidelijk (want formeel ingetrokken),⁶³ en biedt de notitie vooral op het punt van eerbiedigende werking nauwelijks houvast.⁶⁴

Het fiscaal-wetenschappelijke belang van mijn onderzoek is in de eerste plaats gelegen in de nadere theorievorming met betrekking tot rechtsbeginselen, te weten een operationalisering van vooral het rechtszekerheidsbeginsel op het terrein van fiscaal wettelijk overgangsrecht. Verder is van belang dat op begripsmatig gebied op het terrein van fiscaal overgangsrecht meer helderheid is geschapen, waarbij overigens veel inspiratie is ontleend aan eerder niet-fiscaal onderzoek.⁶⁵ Van belang in dat verband is onder meer de onderkenning van twee vormen van terugwerkende kracht, namelijk formeel en materieel terugwerkende kracht, temeer omdat de staatssecretaris de laatstgenoemde vorm wel eens lijkt te miskennen of negeren.⁶⁶ In de derde plaats is het belang van het onderzoek gelegen in de beantwoording van de vraag in hoeverre de over het algemeen aanvaarde uitgangspunten van fiscaal wettelijk overgangsrecht (te weten het uitgangspunt van onmiddellijke werking en dat van geen formeel terugwerkende kracht) theoretisch te rechtvaardigen zijn. Verder heeft de uiteenzetting van, en de vergelijking met, de rechtseconomische benadering op fiscaal overgangsrecht toegevoegde waarde, enerzijds omdat voor die benadering in de Nederlandse fiscale literatuur nog betrekkelijk weinig aandacht is geweest,⁶⁷ anderzijds omdat de rechtseconomische stroming discussie bepalend is in de Amerikaanse literatuur, terwijl bepaalde normatieve stellingen van rechtseconomen contra-intuïtief zullen zijn voor een jurist die is opgevoed met het belang van rechtszekerheid. Van belang is ten vijfde dat het, voor het rechtszekerheidsbeginsel en dan met name het vertrouwensbeginsel zo belangrijke, concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' ter discussie wordt gesteld. Vanuit methodologisch opzicht interessant is daarbij mijn voorstel om een methode die de Hoge Raad en de doctrine soms hanteren voor de invulling van vage of open normen, te weten de methode van de omstandighedencatalogus, te gebruiken voor de benadering van het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' in het kader van fiscaal wettelijk overgangsrecht. Op meer positiefrechtelijk terrein is de toegevoegde waarde van dit onderzoek dat voor het eerst systematisch is geanalyseerd welke factoren in de diverse rechtsbronnen van belang worden geacht voor de belangenafweging die dient plaats te vinden bij fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Voorts heb ik uitgebreid geanalyseerd en in kaart gebracht op welke wijze in de rechtspraak formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving wordt getoetst en welke grenzen door de rechter worden gesteld.

1.6 OPBOUW

Dit boek is opgedeeld in vier delen. Het eerste deel betreft de hoofdstukken 2 en 3, welke inleidende hoofdstukken zijn. De hoofdstukken 4 tot en met 10 – het tweede deel – zien op de eerste onderzoeksvraag en zijn sterk theoretisch van aard. Het derde deel betreft hoofdstuk 11, dat betrekking heeft op de tweede onderzoeksvraag, en hoofdstuk 12, welke hoofdstukken meer op het positieve recht zijn gericht. Het vierde deel betreft de bijlagen, waarin onderzoek met betrekking tot legisprudentie en jurisprudentie is opgenomen.

61 Bijv. Harkema (1996) en Kappelle (2000), p. 55-61. Ook de Tweede Kamer was – zij het verdeeld – kritisch over de notitie; zie Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3.

62 Zie bijlage A.3.4.

63 Zie bijlage A.3.3.

64 Zie bijlage A.4.1 en par. 12.4.

65 Ik noem met name Knigge (1984), Popelier (1999) en Haazen (2001).

66 Zie par. 5.2.1 en 5.2.3.

67 Zie voor een weergave overigens wel Schuver-Bravenboer (2005).

In de twee hoofdstukken hierna wordt de begripsmatige en rechtstheoretische basis gelegd voor het onderzoek. In hoofdstuk 2 ga ik in op verschillende begrippen op het gebied van overgangsrecht, waaronder het concept terugwerkende kracht. Daarbij sluit ik zo veel mogelijk aan bij de mij meest overtuigende opvattingen in de algemene (veel niet-fiscale) literatuur over overgangsrecht. Ik merk hier reeds op dat de term terugwerkende kracht moeilijk af te bakenen is. Ik kies voor een formeel-technische benadering om de verschillende ‘werkingen’ van een nieuwe wet te duiden. Dit betekent onder meer dat de term terugwerkende kracht in eerste instantie wordt gereserveerd voor hetgeen wordt aangeduid met ‘formeel terugwerkende kracht’. In hoofdstuk 3 komt de rechtstheoretische opvatting aan de orde dat recht bestaat uit het geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen. Dit hoofdstuk steunt sterk op theorieën van Radbruch (met betrekking tot rechtswaarden) en van Dworkin (met betrekking tot rechtsbeginselen), en op eerder gedaan fiscaal onderzoek⁶⁸ waarin deze theorieën zijn beproefd voor toepassing in het belastingrecht. Zoals al kort in par. 1.3 aangegeven, gebruik ik de theorieën als uitgangspunt en zoek ik er geen confrontatie mee, hetgeen naar mijn mening gelet op het object van onderzoek gerechtvaardigd is (zie ook par. 3.1). Het gaat mij om de toepassing ervan in die zin dat ik de theorieën instrumenteel gebruik, namelijk voor verdere, meer concrete, theorievorming op het gebied van fiscaal wettelijk overgangsrecht. Het derde hoofdstuk is daarom in die zin inventariserend enerzijds omdat beschreven wordt wat de voornoemde opvatting inhoudt en uitgewerkt wordt welke betekenis rechtsbeginselen hebben voor de wetgever en hoe rechtsbeginselen ‘werken’, anderzijds omdat ik de opvatting *niet* afzet tegen andere rechtsopvattingen (zoals een natuurrechtelijke opvatting, een rechtspositivistische opvatting en een rechtseconomische opvatting).

De hoofdstukken 4 tot en met 10 zien op de eerste onderzoeksvraag, waarbij het zwaartepunt en de rechtstheoretische verfijning ligt in de hoofdstukken 6, 8 en 9. Hoofdstuk 4 handelt over het rechtszekerheidsbeginsel, omdat in dat beginsel het belangrijkste bezwaar tegen terugwerkende kracht van wetgeving is gelegen. Mede aan de hand van de in dat hoofdstuk naar voren gebrachte argumenten tegen terugwerkende kracht, verdedig ik in hoofdstuk 5 het belang van het onderkennen van het bestaan van het fenomeen ‘materieel terugwerkende kracht’ naast de werking ‘formeel terugwerkende kracht’ uit hoofdstuk 2. In hoofdstuk 6 komen belangen en beginselen aan de orde die een tegengewicht bieden aan het rechtszekerheidsbeginsel met betrekking tot het vraagstuk van de toelaatbaarheid van formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Aan de hand van deze ‘tegenbelangen’ geef ik een fundering van de – als beginselen van overgangsrecht aanvaarde – beginselen van verbod van terugwerkende kracht en van onmiddellijke werking. Ik duid deze beginselen aan als *voorrangsbeginselen*. In hoofdstuk 7 maak ik een zijstap naar een rechtseconomische visie op overgangsrecht, waarin een sterke voorkeur naar voren komt om zo min mogelijk in overgangsregels te voorzien die terugwerkende kracht van een wijziging beperken. Deze visie wordt besproken onder meer (a) omdat deze visie een sterke stroming vertegenwoordigt in de Amerikaanse literatuur en (b) om aan te geven op welk punt deze visie afwijkt van de rechtsopvatting die in dit onderzoek wordt gehanteerd. In hoofdstuk 8 ga ik in op het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’, dat zowel bij onmiddellijke werking als bij het verbod van terugwerkende kracht een belangrijke rol speelt. Het concept blijkt bij nadere beschouwing een problematisch concept te zijn. In hoofdstuk 9 beargumenteer ik dat, in combinatie met de voorrangsbeginselen, de methode van de *omstandighedencatalogus* het meest geschikt is voor de benadering van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsoorming. Voorts motiveer ik het belang om in verband met consistentie vuistregels op te stellen waar dat mogelijk is. Hoofdstuk 10 heeft enerzijds een concluderende functie en anderzijds een verantwoordingsfunctie. De concluderende functie bestaat erin dat ik de eerste onderzoeksvraag beantwoord. De ver-

68 Happé (1996) en Gribnau (1998).

antwoordingsfunctie betreft dat ik beargumenteer dat mijn conclusie steun vindt in de legisprudentie,⁶⁹ jurisprudentie en literatuur.

In hoofdstuk 11 ligt het positiefrechtelijke zwaartepunt van het onderzoek. In dat hoofdstuk wordt de tweede onderzoeksvraag beantwoord. Ik beargumenteer welke omstandigheden in de omstandighedencatalogus zouden moeten worden opgenomen en wat de invloed van elk van de omstandigheden is op het relatieve gewicht van de beginselen en belangen die de fiscale wetgever dient af te wegen bij overgangsrechtsvorming. In verband met de legitimering van de selectie en de invloed van elk van de omstandigheden, verwijs ik veelvuldig naar jurisprudentie, legisprudentie en literatuur. Hoofdstuk 12 betreft een confrontatie van de onderzoeksresultaten met de wetgevingspraktijk. Ik geef aanbevelingen, mede aan de hand van een vergelijking tussen enerzijds mijn conclusies en enige tussenonderzoeksresultaten en anderzijds de fiscale overgangswetgevingspraktijk, in het bijzonder de bestaande notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking. Daarnaast formuleer ik vuistregels voor fiscale overgangsrechtsvorming die als een verder ontwikkelde vorm van een omstandighedencatalogus zijn te beschouwen.

Het vierde deel van mijn onderzoek is opgenomen in de bijlagen en betreft onderzoek met betrekking tot legisprudentie en jurisprudentie. In bijlage A ga ik in op de notitie van de staatssecretaris en de visie van de Raad van State over formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Voordat het jurisprudentieonderzoek zelf aan de orde komt, ga ik in bijlage B na welke mogelijkheden de Nederlandse rechter heeft om terugwerkende kracht van belastingwetgeving te toetsen. Vervolgens komt in bijlage C toetsing van terugwerkende kracht van belastingverordeningen aan de orde. In bijlage D analyseer ik de wijze van toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan art. 1 Eerste Protocol EVRM. Tot slot komt in bijlage E toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel aan de orde.

1.7 ONDERZOEKSMETHODEN

De onderzoeksmethode die het sterkst op de voorgrond treedt, is literatuuronderzoek. Daarbij is behalve van Nederlands(talige) literatuur ook gebruikgemaakt van buitenlandse literatuur, vooral Engelstalige literatuur. Vrijwel alle hoofdstukken zijn voor een groot deel mede gebaseerd op dit type onderzoek.

Niet steeds direct op de voorgrond tredend in de hoofdtekst van mijn onderzoek, maar wel in de bijlagen (zie hierna), is jurisprudentie- en legisprudentieonderzoek. Van dat type onderzoek wordt in de hoofdtekst – vooral in hoofdstukken 10 en 11 – functioneel gebruikgemaakt in die zin dat jurisprudentie en legisprudentie worden gebruikt om stellingen te onderbouwen en te legitimeren.

Van methoden van rechtsvergelijking is in dit onderzoek wisselend gebruik gemaakt. Interne rechtsvergelijking (vergelijking met andere leerstukken in het belastingrecht) en externe rechtsvergelijking (vergelijking met andere rechtsgebieden) zijn geen structurele onderzoeksmethoden geweest. Dat neemt niet weg dat elementen van interne en externe rechtsvergelijking in mijn onderzoek aanwezig zijn. Met betrekking tot externe rechtsvergelijking merk ik op dat hoewel alle hoofdstukken geschreven zijn met het oog op het belastingrecht, veel hoofdstukken betrekking hebben op rechtsgebiedoverschrijdende

69 Tot legisprudentie reken ik in het kader van dit onderzoek: (overgangs)wetgeving die tot stand is gekomen, de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking (Notitie Staatssecretaris (1996)), de algemene opvatting van de Raad van State over terugwerkende kracht (te vinden in Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-4), adviezen van de Raad van State over wetsvoorstellen en de parlementaire behandeling van wetsvoorstellen.

thema's. Daardoor was het mogelijk om gebruik te maken van onderzoek op andere rechtsgebieden. Elementen van interne rechtsvergelijking zijn vooral terug te vinden in hoofdstuk 8 en 9 (leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur) en in hoofdstuk 11 (leerstukken van navordering, *fraus legis*, en vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur). Internationale rechtsvergelijking is geschied op rechtstheoretisch niveau; het in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische perspectief is vergeleken met een rechtstheoretisch perspectief dat in de Amerikaanse literatuur zeer invloedrijk is, namelijk het rechtseconomische perspectief. Hoe invloedrijk de rechtseconomische invalshoek op overgangsrecht in de Amerikaanse literatuur ook is, opvallend is dat – voor zover ik kan overzien – in andere internationale, ook meer recente, literatuur⁷⁰ de rechtseconomische invalshoek betrekkelijk weinig voet aan de grond krijgt. Gegeven enerzijds de onderzoeksvragen en anderzijds de beschikbare onderzoekstijd en de omvang die deze dissertatie nu reeds heeft, is ervoor gekozen om wel internationale literatuur over terugwerkende kracht in het onderzoek te betrekken, maar geen onderzoek te doen naar het gebruik van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in andere landen en naar nationale jurisprudentie in andere landen met betrekking tot toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel. Internationale rechtsvergelijking op het gebied van het positieve recht is wel aanwezig in de zin dat jurisprudentie van het EHRM en die van het Hof van Justitie EG met betrekking tot terugwerkende kracht van (belasting)wetgeving is geanalyseerd. Resultaten van dat onderzoek zijn verwerkt in de hoofdstukken 10 en 11. Het onderzoek zelf is in bijlagen D en E weergegeven.

Met betrekking tot de feitelijke manier waarop het literatuur-, legisprudentie- en jurisprudentieonderzoek is verricht en verwerkt, zij ten eerste opgemerkt dat het niet mogelijk is om *en detail* te reconstrueren op welke wijze de bestudeerde en opgenomen literatuur, legisprudentie en jurisprudentie is gevonden. Een combinatie van verschillende manieren is gebruikt. Bij bijvoorbeeld het literatuuronderzoek is het primaire startpunt geweest het achterhalen van gezaghebbende onderzoeken op het desbetreffende deelonderwerp. Een tweede manier is het gebruikmaken van het zogenoemde sneeuwbaaleffect: het aan de hand van verwijzingen in literatuur achterhalen van andere literatuur (en legisprudentie en jurisprudentie). Een derde manier is het via trefwoorden in elektronische (literatuur)databanken achterhalen van mogelijk relevante literatuur.⁷¹ Tot slot heb ik diverse attenderingsbronnen (elektronische attenderingsmails, literatuuroverzichten in de diverse vaktijdschriften, etc.) gebruikt om zicht te houden op recent verschenen literatuur. Dezelfde manieren zijn *mutatis mutandis* gebruikt voor het vinden van relevante jurisprudentie en legisprudentie. Met betrekking tot het legisprudentieonderzoek zij opgemerkt dat ik tegen het probleem opleep dat terugwerkende kracht – en dan vooral materieel terugwerkende kracht – niet steeds direct zichtbaar is in een wet. Zo is om de materieel terugwerkende kracht van een wet te kunnen herkennen een zekere kennis van de inhoudelijke wijziging en haar impact nodig. Bij het opsporen van relevante legisprudentie ben ik dan ook vooral afgegaan op literatuur (bijvoorbeeld wanneer daarin wordt geklaagd over (formeel en/of materieel) terugwerkende kracht of gebrekkig overgangsrecht van een wetswijziging) en jurisprudentie (over zaken waarin overgangsrecht van een bepaalde wet ter discussie wordt gesteld). Bij de selectie van de literatuur, legisprudentie en jurisprudentie is niet een bepaalde tijdsperiode als criterium gehanteerd, al ligt door het gebruik van elektronische literatuur- en jurisprudentiedatabanken het zwaartepunt op literatuur en jurisprudentie (en via het sneeuwbaaleffect ook op legisprudentie) van periodes waartoe de diverse databanken zich beperken. Over het verrichte jurisprudentieonderzoek merk ik nog het volgende op. Ik ben er redelijk zeker van dat de genoemde manieren ertoe hebben geleid dat ik een goed beeld heb

70 Bijv. Schönberg (2000), Raitio (2003), Sampford (2006), McDonnell (2007) en Juratowitch (2008).

71 Behalve van de Nederlandse *Kluwer*-databanken en de *NDFR-portal* is gebruik gemaakt van de databanken *IBFD Online Publications* en *KluwerLawOnline*, alsmede van de Angelsaksisch-georiënteerde databanken *Hein Online* en *Westlaw International*.

gekrege van de nationale jurisprudentie op het gebied van formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving. De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG en vooral die van het EHRM zijn echter van zodanige omvang dat niet uit te sluiten is dat een arrest dat relevant zou kunnen zijn door de mazen van mijn net is heen geglipt.⁷² Niettemin ben ik ervan overtuigd dat het gedane onderzoek een betrouwbaar beeld van de jurisprudentie heeft opgeleverd.

Zoals het moeilijk is om aan te geven op welke wijze tot een selectie is gekomen van de aangehaalde en bestudeerde literatuur, legisprudentie en jurisprudentie, is het evenzo lastig exact te verantwoorden hoe deze bronnen zijn bestudeerd en vervolgens zijn verwerkt in de studie. Met betrekking tot de wijze van bestudering valt slechts aan te geven dat dit is gebeurd vanuit het perspectief van de rechtsopvatting dat rechtsvorming neerkomt op het afwegen van beginselen en belangen, en – in een later stadium van mijn onderzoek – vanuit het perspectief van de methode van de omstandighedencatalogus. Wat betreft de wijze van verwerking merk ik op dat wanneer op een bepaalde plaats in het onderzoek literatuur, legisprudentie of jurisprudentie is aangehaald, dit niet betekent dat de genoemde bronnen de enige bronnen zijn die op die plaats de desbetreffende functie kunnen vervullen; er is niet naar volledigheid gestreefd.

Het onderzoek van legisprudentie, jurisprudentie en literatuur is afgesloten op het moment waarop het manuscript is afgerond voor verzending naar de promotiecommissie (2 maart 2009).⁷³ Het proefschrift van Marianne Schuver-Bravenboer ('Fiscaal overgangsbeleid'; verdediging 13 mei 2009) heb ik niet meer verwerkt in dit onderzoek.

1.8 VERANTWOORDING VAN DE BIJLAGEN

Het gebruik van bijlagen is niet bepaald gebruikelijk bij fiscaal-juridische dissertaties, zeker niet wanneer die bijlagen fiscaal-juridisch deelonderzoek bevatten, relatief omvangrijk zijn én niet louter beschrijvend van aard zijn maar ook analyses bevatten. Daarom besteed ik afzonderlijk aandacht aan de verantwoording van de keuze om fiscaal-juridisch deelonderzoek in de bijlagen op te nemen (en daarmee ook van de keuze om enerzijds dat

72 Dat net bestond voor de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG in de eerste plaats uit de publicaties van Raitio (2003) en Tridimas (2006), welke publicaties mij door het sneeuwbal-effect en met behulp van de *curia*-website (<http://curia.europa.eu>) op het spoor brachten van andere jurisprudentie, en daarnaast uit het scannen van relevante jurisprudentie in diverse jurisprudentietijdschriften (NJ, AB, BNB, en FED). Voor de jurisprudentie van het EHRM bestond het net uit (a) een bekend overzichtsartikel van Baker (2000), aangevuld met (b) het scannen op relevante jurisprudentie in de overzichtsartikelen van Feteris in het NJCM-bulletin en het *Maandblad Belastingbeschouwingen*, en in die van Popelier in het Belgische *Tijdschrift voor Wetgeving*, alsmede in de diverse jurisprudentietijdschriften (naast de eerdergenoemde ook EHRC) en (c) het met trefwoorden doorzoeken van de HUDOC-database op de EHRM-website (<http://www.echr.coe.int>) alsmede het doorlopen van de jaarlijkse 'Index to case-law reports' (<http://www.echr.coe.int/Eng/InformationNotes/InformationNotesCMS.htm>).

73 Tussen het genoemde moment en het moment waarop het proefschrift naar de uitgever is verzonden, hebben nog twee gebeurtenissen plaatsgevonden die vermelding verdienen. Ten eerste heeft de Hoge Raad inmiddels arrest gewezen in de in bijlage C.3.1 genoemde Zalmsnipzaak waarvoor A-G Wattel had geconcludeerd (tevens genoemd in voetnoten in par. 11.4.1, 11.8.5 en 11.11.6); kort gezegd sanctioneerde de Hoge Raad de terugwerkende kracht omdat de afschaffing van de Zalmsnip voorzienbaar was (HR 24 april 2009, nr. 43.936 (LJN: BG4806)). Ten tweede heeft A-G Wattel inmiddels geconcludeerd in de zaken waarin de afschaffing van de pc-privéregeling met terugwerkende kracht aan de orde was, naar welke zaken ik kort in par. 11.5.3 en bijlage C.3.1 verwezen heb (conclusie van 18 maart 2009, nr. 07/10481 en 07/13624 (LJN: BI1909)). De conclusie (vooral onderdeel 7.15 van de bijlage) vormt een ondersteuning voor het in dit onderzoek ingenomen standpunt dat het instrument 'wetgeven per persbericht' in beginsel niet zou moeten worden ingezet met betrekking tot afdrachtsbelastingen (zie par. 11.5.4 en par. 12.3). Voor de zuiverheid vermeld ik dat ik als wetenschappelijk medewerker van de advocaat-generaal bij de totstandkoming van de conclusie betrokken was.

onderzoek niet in de hoofdtekst op te nemen en anderzijds het evenmin geheel weg te laten).

In de bijlagen ga ik in op het algemene standpunt van de staatssecretaris en dat van de Raad van State met betrekking tot terugwerkende kracht van belastingwetgeving, alsmede op jurisprudentie op het terrein van terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Reden om de standpunten van de staatssecretaris en van de Raad van State afzonderlijk te behandelen in de bijlage is dat elementen van die standpunten veelvuldig terugkomen in het onderzoek, maar een integrale bespreking van die standpunten niet goed past in de lijn van de beantwoording van de onderzoeksvragen, terwijl een dergelijke bespreking wel nodig is als achtergrond. Om een vergelijkbare reden is het jurisprudentieonderzoek opgenomen in de bijlagen. In mijn onderzoek – vooral in de hoofdstukken 10 en 11 – maak ik veelvuldig gebruik van resultaten van mijn jurisprudentieonderzoek. Daarbij is het evenwel zo dat wanneer een arrest wordt aangehaald op een bepaalde plaats, het veelal slechts om een enkel element uit dat arrest gaat. Daardoor kunnen vragen rijzen over de resultaten van het jurisprudentieonderzoek *overall* bezien en over de plaats van zowel dat enkele element als het desbetreffende arrest binnen de desbetreffende jurisprudentiebron. Een verantwoording van het verrichte jurisprudentieonderzoek is daarom nodig. Die verantwoording kan naar mijn mening het best thematisch geschieden; dat wil zeggen door met betrekking tot elke jurisprudentiebron afzonderlijk het onderzoek weer te geven. Dat heeft bovendien als voordeel dat per bron een overzicht wordt gegeven van de positiefrechtelijke stand van de ontwikkeling van de jurisprudentie met betrekking tot terugwerkende kracht van belastingwetgeving, inclusief een analyse van de methode van toetsing. De thematische weergave en analyse kunnen naar mijn mening beter in de bijlagen geschieden dan in de hoofdtekst. Het opnemen van de thematische weergave en analyse in de hoofdtekst zou zich moeilijk verdragen met de hoofdlijn van het onderzoek, mede omdat een aantal aspecten dat bij die weergave aan de orde komt, niet direct betrekking heeft op de onderzoeksvragen.

Hoofdstuk 2 *Begrippen overgangsrecht*

2.1 INLEIDING

Dit hoofdstuk is een inleidend hoofdstuk waarin de diverse begrippen op het terrein van overgangsrecht aan de orde komen. In de Nederlandstalige literatuur is inmiddels al veel geschreven over overgangsrecht, niet alleen over de (gewenste) inhoud maar ook (of soms alleen) over de diverse begrippen.¹ Opvallend is dat geen overeenstemming bestaat over de inhoud van de begrippen en over de verhouding tussen de verschillende begrippen, althans dat de begrippen veelal nèt iets anders worden ingevuld of gehanteerd.² Omdat enerzijds dit onderzoek niet is gericht op het vinden van dé invulling van de verschillende begrippen – zo dat al mogelijk zou zijn – en anderzijds misverstanden dienen te worden voorkomen, is het doel van dit hoofdstuk vooral om aan te geven welke betekenis de verschillende overgangsrechtelijke begrippen in dit onderzoek hebben. Ik heb getracht zo veel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande literatuur.

Juist omdat de begrippen op het terrein van overgangsrecht onderling verweven zijn, is het niet goed mogelijk om te voorkomen dat een bepaald begrip al wordt gebruikt bij de uitleg van een ander begrip, voordat dat eerste begrip zelf is omschreven. Datzelfde geldt voor de zogenoemde formeel-technische benadering waarvan ik in dit hoofdstuk aangeef dat ik die hanteer. Op die benadering zelf ga ik in par. 2.3 in, maar de paragrafen daarvoor zijn reeds geschreven met het oog op die benadering.

In dit hoofdstuk zal ik veelal spreken over de invoering van een wettelijke regel. Ik noem niet steeds afzonderlijk de mogelijkheid dat het niet om de invoering van een wettelijke regel gaat, maar om de wijziging van een bestaande wettelijke regel (welke wijziging overigens gebeurt door middel van de invoering van een (nieuwe) wijzigingswet) of om de intrekking van een bestaande wettelijke regel (welke intrekking overigens ook gebeurt bij een wet). Wanneer hier over een invoering wordt gesproken kan daaronder ook worden verstaan de wijziging of intrekking, omdat de overgangsrechtelijke vragen bij een wijziging of een intrekking veelal niet wezenlijk anders zijn dan bij de invoering van een wettelijke regel. Bij een wijziging spreekt dat wellicht vanzelf, maar ook bij de intrekking is dat veelal het geval. Vaak zal de wetsystematiek meebrengen dat door een intrekking automatisch een andere, reeds bestaande, wettelijke regel van toepassing wordt op rechtsfeiten die eerder onder het toepassingsgebied van de ingetrokken wettelijke regel vielen.

1 Zonder naar volledigheid te streven: Hijmans van den Bergh (1928), Duk (1965), Jeukens (1965), Prast (1978), De Die (1979), Polman (1984), Knigge (1984), Brunner (1985), Stein (1985), Van der Beek (1992), Popelier (1999), Haazen (2001), Weggeman (2001), en Bravenboer (2005). Zie voorts van regeringszijde de Aanwijzingen van de regelgeving, aanwijzingen 165-180, Notitie Staatssecretaris (1996) en Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999), alsmede de op internet (<http://www.lri.jur.uva.nl/leidraad/>) beschikbare – sterk op de Aanwijzingen geënt zijnde – ‘Leidraad overgangsrecht’ die is ontwikkeld door het Kenniscentrum Wetgeving (KCW) van het Ministerie van Justitie samen met de vakgroep Rechtsinformatica aan de Universiteit van Amsterdam.

2 Vgl. Smit (2004), p. 24 en Juratowitch (2008), p. 5.

In dat geval komt de intrekking van een wettelijke regel feitelijk overeen met een wijziging.³

Tot slot, omdat dit hoofdstuk, ofschoon noodzakelijk, niet tot de kern van het onderzoek behoort, kan de lezer ervoor kiezen om kennis te nemen van de korte samenvatting van de belangrijkste punten aan het einde van het hoofdstuk.

2.2 INTRODUCTIE ENKELE BEGRIPPEN

2.2.1 Bekendmaking en inwerkingtreding

In de Grondwet zijn de regels opgenomen met betrekking tot de invoering van wetgeving in formele zin. Een voorstel van wet wordt wet zodra het door de Staten-Generaal is aangenomen en door de Koning is bekrachtigd.⁴ De *bekendmaking* van wetten geschiedt vervolgens door de plaatsing in het Staatsblad.⁵ Bekendmaking is in een rechtsstaat van evident belang omdat, mede in het licht van het legaliteitsbeginsel, burgers slechts gebonden dienen te zijn aan rechtsregels waarvan zij kennis kunnen nemen.⁶ In art. 88 Gw wordt daarom een koppeling gelegd tussen de bekendmaking en de *inwerkingtreding* van een wet in formele zin:

De wet regelt de bekendmaking en de inwerkingtreding van de wetten. Zij treden niet in werking voordat zij zijn bekendgemaakt.

Art. 88 Gw⁷ verzet zich derhalve tegen een inwerkingtreding van een wet in formele zin voordat deze wet is bekendgemaakt.⁸ Hoofddregel is dat in de nieuwe wet een inwerkingtredingsbepaling is opgenomen⁹ die het moment van inwerkingtreding van de wet bepaalt.¹⁰ Indien in de nieuwe wet een dergelijke bepaling niet is opgenomen, geldt op grond van art. 7 Bekendmakingswet als moment van inwerkingtreding de eerste dag van de tweede kalendermaand na de datum van bekendmaking.¹¹ Overigens heeft de ministerraad recentelijk ingestemd met het voorstel om, in het kader van het terugbrengen van de regeldruk, met ingang van 1 januari 2009 voor nieuwe wetten die een directe relevantie voor bedrijven hebben, in principe met ‘vaste verandermomenten’ (namelijk twee vaste inwerkingtredingsdata 1 januari en 1 juli) te werken en een minimum invoeringstermijn van drie maanden tussen publicatie en inwerkingtreding te hanteren.¹²

In de literatuur komt men ook de term ‘uitgestelde inwerkingtreding’ tegen.¹³ Deze term moet worden onderscheiden van het begrip ‘uitgestelde werking’ (dat niet ziet op de

3 Vgl. Knigge (1984), p. 97: ‘de intrekking van een oude wet staat [gelijk] aan de inwerkingtreding van een nieuwe, die het “negatief” is van de oude.’

4 Art. 87 Gw.

5 Art. 88 Gw jo art. 3 Bekendmakingswet.

6 Bijv. Voermans (2000), p. 437.

7 Met dezelfde strekking art. 89, lid 3, Gw voor algemene maatregelen van bestuur en voor andere vanwege het Rijk vastgestelde algemeen verbindende voorschriften en art. 3:40 Awb voor besluiten in de zin van art. 1:3 Awb.

8 Zie bijv. Kamerstukken II, 1985-1986, 19 853, nr. 3, p. 2 en 6 en Aanwijzingen voor de regelgeving, toelichting bij aanwijzing 175, alsmede Kors (1984), p. 98.

9 Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 172 en Kamerstukken II, 1985-1986, 19 853, nr. 3, p. 10.

10 In het belastingrecht, en in het bijzonder bij tijdvakbelastingen (zoals de inkomstenbelasting), wordt voor het tijdstip van inwerkingtreding van een nieuwe wet vaak aangesloten bij het begin van een tijdvak (bijv. 1 januari van het eerstvolgende jaar).

11 De Bekendmakingswet is aldus aanvullend van aard wat de inwerkingtreding betreft en fungeert als een vangnet; zie Kamerstukken I, 1989-1990, 21 152, nr. 53b, p. 1 en Aanwijzingen voor de regelgeving, toelichting bij aanwijzing 172.

12 Nieuwsbericht Ministerie van Financiën 4 november 2008, NTFR 2008/2164.

13 Zie bijv. Voermans (2000a), p. 9.

inwerkingtreding, maar op het toepassingsbereik van een wet; zie par. 2.2.2 en 2.4.2). Een uitgestelde inwerkingtreding kan overigens materieel wel overeenkomen met uitgestelde werking (en *vice versa*; zie par. 2.5). Bij term 'uitgestelde inwerkingtreding' rijst wel de vraag ten opzichte van welk moment wordt bepaald of de inwerkingtreding is uitgesteld. Gelet op de koppeling die in art. 88 Gw wordt gelegd met de bekendmaking, lijkt mij het zuiverste om van het moment van bekendmaking uit te gaan. Alternatief is om te vergelijken met het moment dat voornoemd art. 7 Bekendmakingswet bepaalt als moment van inwerkingtreding.

2.2.2 Gelding en toepassing

In navolging van Haazen¹⁴ maak ik een onderscheid tussen de begrippen 'gelding' en 'toepassing', anders gezegd tussen de periode van gelding en het door het overgangsrecht bepaalde temporele toepassingsbereik van een wet.¹⁵

Het moment van inwerkingtreding is van belang voor de *gelding* van een wet. Een wet geldt namelijk vanaf het moment van haar inwerkingtreding; vóór haar inwerkingtreding geldt een wet niet.¹⁶ Pas na haar inwerkingtreding kan een wet worden toegepast; daarvóór ontbreekt de rechtsgrond om dat te doen.

Ná de inwerkingtreding – nadat een wet geldend is geworden – kan de wet worden toegepast. Daarmee is nog niets gezegd over de vraag op welke feiten de wet van toepassing is. Ten eerste is natuurlijk het toepassingsbereik *ratione materiae* – het voorwerp van de wet – van belang: aan welke feiten verbindt de wet rechtsgevolgen. Aan dit toepassingsbereik besteed ik verder geen aandacht. Het gaat in dit onderzoek over het temporele toepassingsbereik (*ratione temporis*).¹⁷ Is bijvoorbeeld de nieuwe wet ook van toepassing op rechtsfeiten die vóór haar inwerkingtreding zijn opgetreden? De vraag naar het temporele toepassingsbereik is een vraag naar overgangsrecht. Overgangsrecht ziet niet op de gelding van een wet – die hangt immers af van de inwerkingtreding (en de eventuele latere intrekking) – maar op de toepassing ervan.¹⁸ Het kan zijn dat op basis van het overgangsrecht de nieuwe wet van toepassing is op rechtsfeiten die vóór haar inwerkingtreding zijn opgetreden (terugwerkende kracht). Het kan ook zijn dat de wet alleen van toepassing is op

14 Haazen (2001), p. 395-404. Als ik het goed zie, zitten bijv. ook Knigge (1984), p. 19-88 en 121-122, Popelier (1999), p. 21-25, Smit (2004), p. 24 en Bravenboer (2005) op dezelfde lijn. Sommige andere auteurs maken het onderscheid niet (duidelijk); zie bijv. De Die (1979), p. 256-258, Polman (1984), p. 483, De Vries Lentsch-Kostense (1992), p. 37-38, Verheij (2003), p. 40 en Verhoeven (2005), p. 7. Mogelijk anders ook Eijlander en Voermans (2000), p. 164 en Voermans (2000a), p. 5, aangezien die overgangsrechtelijke regels aanmerken als geldingsregels.

15 In de Amerikaanse literatuur maakt met name Munzer (1970), p. 385-386 een vergelijkbaar onderscheid, namelijk tussen enerzijds de 'period of existence' dat de periode is 'during which a law is valid' en anderzijds de 'period of applicability' dat de periode is waarin de feiten zich voordoen waarop de wet van toepassing is (welke periode vervolgens enigszins verwarrend ook wordt aangeduid met 'period for which a law is valid').

16 Knigge (1984), p. 39, Van der Beek (1992), p. 8, en Haazen (2001), p. 386. Haazen (2001), p. 388 wijst overigens nog op een uitzondering, die veel weg heeft van het bekende kip-en-ei-vraagstuk. Verdedigd kan namelijk worden dat de bepaling in de nieuwe wet die de inwerkingtreding regelt, wel reeds geldt vóór de inwerkingtreding van de wet, aangezien de wet anders niet in werking zou kunnen treden (vgl. ook Verheij (1986), p. 145 en Boon e.a. (1999), p. 69, alsmede Aanwijzing voor de regelgeving, aanwijzing 176).

17 Ik merk op dat Van der Beek (1992), p. 9 een onderscheid maakt tussen enerzijds 'van toepassing zijn' en anderzijds 'toepasselijkheid' en 'het werken'. Als ik het goed zie gebruikt de auteur het begrip 'van toepassing zijn' voor het toepassingsbereik *ratione materiae* van een regel en reserveert hij de tweede andere termen voor het temporele toepassingsbereik.

18 Haazen (2001), p. 387. Klaarblijkelijk anders bijv. Polman (1984), p. 483 en 486, die meent dat in het geval van terugwerkende kracht de wet 'de gelding en de werking van haar eigen regel [doet] teruggaan' en dat het zuiverder is om van retroactieve gelding in plaats van retroactieve werking te spreken.

rechtsfeiten die optreden na haar inwerkingtreding (onmiddellijke werking). Een andere variant is dat de wet pas van toepassing wordt op rechtsfeiten die optreden na een zeker moment na haar inwerkingtreding (uitgestelde werking). Op deze varianten kom ik in par. 2.4 terug.

Van belang op dit moment is de constatering dat de periode waarin een regel geldt, kan afwijken van de periode waarin de rechtsfeiten zijn gelegen waarop de wet van toepassing is. Het temporele toepassingsbereik van een regel hoeft niet overeen te komen met de periode van gelding.¹⁹ Tevens is van belang de constatering dat een onderscheid dient te worden gemaakt tussen de inwerkingtreding van een wet waardoor de wet gelding krijgt, en het vraagstuk van het temporele toepassingsbereik van een wet (ruimer: het vraagstuk van het overgangsrecht).²⁰

Tot slot merk ik op dat het onderscheid tussen gelding en toepassing meebrengt dat terugwerkende kracht *niet* als een fictie van anterieure gelding of werking wordt gezien.²¹ De nieuwe wet verandert niets in het verleden, maar verbindt slechts – na haar inwerkingtreding waardoor zij geldt – voor de toekomst rechtsgevolgen aan feiten uit het verleden.²² Terugwerkende kracht betekent niet meer dan dat het toepassingsbereik zich ook uitstrekt tot rechtsfeiten opgetreden voor het moment van inwerkingtreding van de rechtsregel.

2.2.3 Moment van inwerkingtreding als referentiemoment

Het gebruik van overgangsrechtelijke begrippen zoals terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking veronderstelt dat er een zeker moment is ten opzichte waarvan de temporele werking van een wet wordt bepaald. Dit moment noem ik het referentiemoment.²³

Er wordt in het algemeen – vaak stilzwijgend – aanvaard dat het referentiemoment het moment van inwerkingtreding van de nieuwe wet is.²⁴ Een ander moment dat wellicht in aanmerking zou kunnen komen, is het moment waarop de nieuwe wet wordt bekendgemaakt, aangezien vanaf dat moment burgers kunnen kennisnemen van de wet.²⁵ In dit onderzoek zal als referentiemoment het moment van inwerkingtreding worden gehanteerd.²⁶ Dit lijkt mij het beste moment, omdat vanaf dat moment de wet geldt. Een

19 Vgl. ook Knigge (1984), p. 88, Munzer (1970), p. 386 en Brouwer (1990), p. 77.

20 Zie tevens voor het maken van een onderscheid tussen inwerkingtreding en overgangsrecht, bijv. Vegting (1954), p. 70 en 101, Van der Beek (1992), p. 8, Eijlander/Voermans (2000), p. 164, Voermans (2000a), p. 5, Weggeman (2001), p. 46; anders kennelijk Verhoeven (2005), p. 7 en Lubbers (2005), p. 1.

21 Van een fictie van anterieure gelding wordt gesproken door bijv. Scholten (1934), p. 184, Weggeman (2001), p. 74 en NV in zijn annotatie in AB 2004/424. Ook sommige andere auteurs menen dat terugwerkende kracht een fictie inhoudt; zie bijv. Duk (1965), p. 8-12, Jeukens (1965), p. 61, Van der Beek (1992), p. 47 en Waldron (2004), p. 633. De meeste auteurs menen terecht dat terugwerkende kracht geen fictie inhoudt; zie bijv. Prast (1978), p. 14, Knigge (1984), p. 28-36, Popelier (1997), p. 564 (en Popelier (1999), p. 25), Peeters (1999), p. 91, Haazen (2001), p. 387, alsmede in de Engelstalige literatuur bijv. Munzer (1977), p. 388-389 en Juratowitch (2008), p. 15. Knigge (1984), p. 36 merkt wel terecht op dat, niettegenstaande dat terugwerkende kracht geen fictie inhoudt, de rechtstoepassers als een soort ezelsbruggetje een fictie van anterieure werking kunnen hanteleren bij de toepassing.

22 Munzer (1977), p. 388 en Popelier (1999), p. 49.

23 Zie eerder Happé en Pauwels (2005), p. 63.

24 Zie expliciet en gemotiveerd Popelier (1997), p. 570-571 (en Popelier (1999), p. 32), alsmede Sampford (2006), p. 35.

25 Vgl. Popelier (1997), p. 570 en Tridimas (2006), p. 255.

26 Opgemerkt zij dat het EHRM ook het moment van inwerkingtreding als referentiemoment hanteert om te bepalen of een wet terugwerkende kracht heeft in de zin van art. 7 EVRM; zie EHRM 21 januari 2003, nr. 45771/99 (Veeber).

moment dat naar mijn oordeel in elk geval *niet* in aanmerking komt als referentiemoment, is het moment waarop wordt aangekondigd dat een wetsvoorstel is of zal worden ingediend.²⁷ Op dat moment staat immers ten eerste nog niet vast of het wetsvoorstel wordt aangenomen en, zo ja, met welke inhoud; ten tweede zijn de regels die in dat wetsvoorstel zijn neergelegd, dan nog niet verbindend omdat de regels nog niet gelden.

Opgemerkt zij dat de keuze voor het moment van inwerkingtreding wel is gebaseerd op de aanname dat dit moment is gelegen na (en dus niet voorafgaat aan) het moment van bekendmaking van de regel. Deze aanname is op zich gerechtvaardigd, aangezien art. 88 Gw immers bepaalt dat wetten in formele zin niet eerder in werking treden dan nadat zij zijn bekendgemaakt, en ook in de Aanwijzingen voor de regelgeving is opgenomen dat 'de datum van inwerkingtreding van een regeling in ieder geval [ligt] na het tijdstip van de feitelijke verkrijgbaarstelling van het betrokken publicatieblad' (aanwijzing 175, lid 1). In ten minste twee situatietypen is de aanname evenwel onjuist.

Ten eerste kan theoretisch, ofschoon in strijd met de Grondwet, de inwerkingtredingsbepaling in een wet in formele zin *wel* een moment van inwerkingtreding dicteren dat gelegen is voor de bekendmaking. In een dergelijke situatie dient het referentiemoment te worden gecorrigeerd, waarbij mijn voorkeur uitgaat naar het moment van bekendmaking.²⁸ Opmerking verdient dat een dergelijke situatie 'per ongeluk' kan ontstaan; namelijk in geval de inwerkingtredingsbepaling van het desbetreffende wetsvoorstel een bepaalde datum van inwerkingtreding aangeeft, maar het parlementaire proces zolang duurt dat de aangenomen wet eerst na die datum wordt bekendgemaakt, terwijl de inwerkingtredingsbepaling tussentijds niet is aangepast.²⁹

Correctie van het referentiemoment naar het moment van *feitelijke* bekendmaking dient te gebeuren in een tweede situatietype. Dit betreft de situatie waarin het voorgeschreven publicatieblad feitelijk op een latere dag verkrijgbaar is dan de officiële datum die op het publicatieblad is vermeld, terwijl in de inwerkingtredingsbepaling van de desbetreffende wet bepaald is dat de datum van inwerkingtreding de datum van de bekendmaking is. Gevolg is dat de wet eerder in werking treedt dan de wet feitelijk op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt. Rechters plegen overigens deze vorm van terugwerkende kracht³⁰ die dan ontstaat niet te accepteren door de regel niet van toepassing te laten zijn

27 Ongeschikt als referentiepunt is daarom het moment waarop een persbericht wordt uitgevaardigd over een voorgenomen wetswijziging. Onjuist is dan ook bijvoorbeeld de overweging van Hof Leeuwarden 17 juni 2003, V-N 2003/48.11, r.o. 5.13, dat er bij de beperking van de landbouwvrijstelling bij wet van 14 december 2000, Stb. 567, waaraan terugwerkende kracht werd verleend tot de datum van het persbericht, 'van terugwerkende kracht geen sprake is: als datum van inwerkingtreding is gekozen voor de dag van indiening, zijnde de dag van openbaarmaking van het wetsvoorstel', welke opvatting bovendien getuigt van een verwarring tussen het moment van inwerkingtreding en terugwerkende kracht. De tekst van die wet was nochtans duidelijk ter zake de terugwerkende kracht: 'Artikel XV 1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2001 (...). 6. Artikel XII werkt terug tot en met 27 juni 2000.' De Hoge Raad spreekt dan ook ter zake terecht wel van terugwerkende kracht (HR 19 november 2004, BNB 2005/77, r.o. 3.2.3.). Zie verder par. 2.4.2 over het feit dat ingeval een wet terugwerkt tot en met de datum van een persbericht, soms ten onrechte de terugwerkende kracht van die wet wordt miskend.

28 Zou worden volhard in het aanhouden van het moment van inwerkingtreding als referentiemoment dan zou het voor de regelgever eenvoudig zijn om te voorkomen dat een regel het etiket 'terugwerkende kracht' krijgt, namelijk door wat Haazen (2001), p. 402 e.v. treft de 'Professor Barabas-methode' noemt: het verleden wordt veranderd door te bepalen dat de regel in werking treedt per een moment in het verleden om vervolgens te bepalen dat de regel enkel onmiddellijke werking heeft vanaf dat moment.

29 De Aanwijzingen voor de regelgeving geven overigens een manier aan om dit te voorkomen; zie aanwijzing 180, model E: 'Deze wet/Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 september 1989. Indien het Staatsblad waarin deze wet/dit besluit wordt geplaatst, wordt uitgegeven na 31 augustus 1989, treedt zij/het in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij/het wordt geplaatst, en werkt zij/het terug tot en met 1 september 1989.'

30 Ook wel kernachtig getypeerd als 'accidental retroactivity' (Lamoureux (1983), p. 288 en Raitio (2003), p. 191).

vanaf het moment van formele inwerkingtreding maar pas vanaf het moment van feitelijke bekendmaking.³¹

2.2.4 Verhouding tussen terugwerkende kracht enerzijds en inwerkingtreding en bekendmaking anderzijds

Zoals hiervoor gezien verzet art. 88 Gw zich tegen een inwerkingtreding van een wet in formele zin voordat deze wet is bekendgemaakt. In dat licht kan de vraag rijzen of het verlenen van terugwerkende kracht aan een wet in strijd is met de Grondwet. Het antwoord is: neen.

Het moment tot waar een wet terugwerkt, heeft normaliter niets van doen met het moment van inwerkingtreding. Zoals hiervoor is gezien is terugwerkende kracht een vorm van overgangsrecht en betreft terugwerkende kracht het toepassingsbereik in de tijd van een wet. In geval van terugwerkende kracht treedt de wet in werking op een bepaald tijdstip gelegen op of na de bekendmaking; *vanaf* dat moment werkt de wet en wel zo dat deze terugwerkt naar het verleden.³² Terugwerkende kracht betreft de toepassing van een wet *na haar inwerkingtreding* op rechtsfeiten die zijn opgetreden vóór haar inwerkingtreding. Terugwerkende kracht betekent niet dat een nieuwe regel werkt *in* het verleden, maar dat het werkt *ter zake van* het verleden.³³ Vergelijk ook een mooie paradox die Duk heeft gegeven: 'ook een wet met terugwerkende kracht werkt uitsluitend vooruit.'³⁴ Aangezien terugwerkende kracht niet inhoudt dat het moment van inwerkingtreding in het verleden ligt, is er geen sprake van dat in geval van terugwerkende kracht de wet in werking treedt voordat zij is bekendgemaakt. Het verlenen van terugwerkende kracht is dan ook niet in strijd met art. 88 Gw.³⁵ Terugwerkende kracht houdt dan ook niet in dat er sprake is van een fictie van anterieure inwerkingtreding. Het moment tot waar een wet terugwerkt, dient te worden onderscheiden van – en niet te worden verward met³⁶ – het moment van inwerkingtreding (alsook van het moment van bekendmaking).³⁷ Dit is niets bijzonders; hiervoor (par. 2.2.2) is reeds opgemerkt dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de inwerkingtreding van een wet en het vraagstuk van het temporele toepassingsbereik. Het onderscheid tussen het moment van inwerkingtreding en het toepassingsbereik van een wet komt goed naar voren in de formuleringen die in de Aanwijzingen voor de regelgeving worden voorgeschreven voor het verlenen van terugwerkende kracht:

31 Zie bijv. HR 4 november 1975, NJ 1976/173, alsmede HvJ EG 31 maart 1977, zaak C-88/76 (*Suiker Export*), r.o. 14-17, HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (*Racke*), r.o. 15, en HvJ EG 26 november 1998, zaak C-370/96 (*Covita*), r.o. 27. Vgl. tevens CRvB 6 januari 1987, AB 1987/300 en ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498.

32 Vgl. Riphagen (1946), p. 574, Duk (1965), p. 30 en Jeukens (1965), p. 60-69.

33 Jeukens (1965), p. 62.

34 Duk (1965), p. 15.

35 Zie ook Scheltema (1984), p. 541, Kors (1994), p. 98, Boon e.a. (1999), p. 70, Voermans (2000), p. 438, Weggeman (2001), p. 55, en Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 371, alsmede *a fortiori* Knigge (1984), p. 41. In gelijke zin voor art. 89 Gw bijv. Van Male in onderdeel 7 van zijn noot bij CBB 15 juni 1988, AB 1988/570, in gelijke zin voor art. 3:40 Awb bijv. NV in zijn annotatie in AB 2004/424, en in gelijke zin voor het Belgische recht Popelier (1999), p. 25. Anders Albert (2005), p. 220 en 224.

36 Dit gebeurt echter regelmatig; zie bijv. Hamstra (1946), Prins (1952), p. 254-255, Geppaart (1978), p. 110, Denissen en Seegers (2003), p. 1666, Den Hollander in haar aantekening in FED 2005/12, Albert (2005), p. 220 en 224, Thomas (2005), p. 326, alsmede ABRvS 29 april 2003, AB 2004/203, r.o. 2.5.2, Hof Leeuwarden 17 juni 2003, V-N 2003/48.11, r.o. 5.8 en 5.13, Hof Den Bosch 28 juni 2007, NTFR 2007/1446, r.o. 4.6, en Hof Den Bosch 21 november 2007, NTFR 2008/250, r.o. 4.2, als ook bijv. Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 13.

37 Vgl. Kamerstukken II, 1985-1986, 19 583, nr. 3, p. 6, en Popelier (1999), p. 21 en 25.

‘deze wet treedt in werking op {datum in de toekomst} en werkt terug tot en met {datum in het verleden}’³⁸

Voordeel van deze formulering is dat een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen het moment van inwerkingtreding en het moment tot waar de wet terugwerkt.³⁹

Aan het vorenstaande doet niet af dat het verlenen van terugwerkende kracht op zich ook bereikt kan worden door te bepalen dat de wet in werking treedt op een moment in het verleden.⁴⁰ Een dergelijke anterieure inwerkingtreding van een wet in formele zin zou wél in strijd zijn met de Grondwet⁴¹ en zou – in de rake bewoordingen van Knigge – de diskwalificatie ‘fictie’ verdienen.⁴² De techniek van een anterieure inwerkingtreding is zoals hiervoor gezien onnodig. In de doctrine heerst de opvatting dat het moment van inwerkingtreding niet bij fictie dient te worden verschoven naar een moment in het verleden.⁴³ Ook de Aanwijzingen voor de regelgeving schrijven uitdrukkelijk voor dat het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving *niet* dient te geschieden door middel van een fictieve datum van inwerkingtreding.⁴⁴

2.2.5 Feitelijke ingangstijdstip

Zoals hiervoor gezien staat het moment van inwerkingtreding los van het moment tot waar een wet terugwerkt en, meer algemeen, van het temporele toepassingsbereik van een wet. Het temporele toepassingsbereik van een wet kan een aanvang nemen op een moment gelegen vóór de inwerkingtreding (terugwerkende kracht), tegelijk met de inwerkingtreding (onmiddellijke werking) of op een zeker moment ná de inwerkingtreding (uitgestelde werking). Het is nuttig om een term te hebben waarmee het aanvangsmoment van het toepassingsbereik kan worden aangeduid. Ik zal in dit onderzoek daarvoor de term ‘feitelijke ingangstijdstip’ gebruiken. De term ‘ingangstijdstip’ zou op zich mijn voorkeur hebben,⁴⁵ maar omdat de kans op verwarring met het moment van inwerkingtreding dan niet ondenkbeeldig is, lijkt het mij goed het adjectief ‘feitelijke’ toe te voegen.⁴⁶

2.2.6 Werken

In par. 2.2.4 komt een zin voor waarin tweemaal het woord ‘werken’ wordt gebruikt (‘vanaf dat moment *werkt* de wet en wel zo dat deze terugwerkt naar het verleden’) en wel

38 Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 168, lid 2, waarin nog een andere vergelijkbare variant wordt gegeven: ‘deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip en kan terugwerken tot en met een in dat besluit te bepalen tijdstip.’

39 Knigge (1984), p. 39 en Christiaanse (1990), p. 1570

40 Vergelijk bijv. HR 19 december 1928, W. 11923.

41 Dat neemt niet weg dat het wel kan voorkomen in wetgevingspraktijk. Het aldus vastgestelde moment van inwerkingtreding is dan toch in beginsel doorslaggevend bij wetten in formele zin omdat het vanwege het grondwettelijk toetsingsverbod ex art. 120 Gw de rechter niet vrijstaat over de verenigbaarheid met de Grondwet te oordelen, zie Boon e.a. (1999), p. 67.

42 Knigge (1984), p. 33.

43 Haazen (2001), p. 402, alsmede bijv. Knigge (1984), p. 37 en 41, Voermans (2000a), p. 10 en Weggeman (2001), p. 47. Anders bijv. Prins (1952).

44 Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 168, lid 1. In de toelichting is uitdrukkelijk bepaald dat de volgende formuleringen, die de wetgever vroeger pleegde te gebruiken, voor het toekennen van terugwerkende kracht moeten worden verworpen: ‘de wet wordt geacht in werking te zijn getreden met ingang van {datum in het verleden}’; ‘de wet treedt in werking met ingang van {datum in het verleden}’; en ‘de wet treedt met terugwerkende kracht in werking op {datum in het verleden}’.

45 Vgl. HR 11 april 2008, BNB 2008/166, waarin de term ‘ingangstijdstip van de werking’ wordt gebruikt.

46 In de Amerikaanse literatuur wordt wel de term ‘effective date’ gebruikt; zie bijv. Domskey (1995), p. 79-80.

in een verschillende betekenis. Het begrip ‘werken’ kan aldus verwarring oproepen.⁴⁷ Het begrip wordt gebruikt in de zin van ‘toepassing’ – bijvoorbeeld bij terugwerken. Maar het wordt ook gebruikt in de zin van ‘gelden’; ‘werken’ en ‘gelden’ worden door elkaar en als synoniemen van elkaar gebruikt.⁴⁸ Dit laatste is op zich ook te begrijpen aangezien de inwerkingtreding maakt dat een wet geldend wordt. Gelet op de verwarring die kan ontstaan, zal ik het begrip ‘werken’ zo veel mogelijk vermijden, en de begrippen ‘toepassen’ en ‘gelden’ hanteren. Dat neemt niet weg dat gebruik van het begrip ‘werken’ niet helemaal kan worden vermeden, omdat de term ‘werkingsregels’ (zie par. 2.6.1) functioneel is en het onontkoombaar is om bijvoorbeeld het begrip ‘terugwerken’ te hanteren.

2.3 FORMEEL-TECHNISCHE BENADERING

In dit onderzoek ga ik uit van de zogenoemde formeel-technische benadering om de verschillende vormen van overgangsrecht *aan te duiden*. In deze paragraaf geef ik aan wat deze benadering inhoudt, waarom voor deze benadering (en niet voor een meer materiële benadering) is gekozen en dat van belang is dat (wordt onderkend dat) bij de *beoordeling* van de wenselijkheid van het overgangsrecht niet kan worden volstaan met een formeel-technische benadering. Tevens introduceer ik de termen formeel en materieel terugwerkende kracht, waarbij zij opgemerkt dat ik op het fenomeen ‘materieel terugwerkende kracht’ uitgebreider terugkom in hoofdstuk 5.

De formeel-technische benadering is met name gepropageerd door Popelier en, als ik het goed zie, ook Knigge.⁴⁹ Bij deze benadering staan voor het bepalen van de temporele werking van een wettelijke regel die regel en het rechtsfeit centraal; de vraag is op welke rechtsfeiten in de tijd de wet van toepassing is.⁵⁰ Ofwel, zoals Popelier het formuleert: ‘[er] wordt gekeken op welk tijdstip de [determinerende rechts]feiten zich moeten voordoen of hebben voorgedaan opdat de nieuwe norm er bepaalde rechtsgevolgen aan zou verbinden.’⁵¹ Van een rechtsfeit kan alleen worden gesproken in relatie tot een bepaalde wettelijke regel.⁵² De wettelijke regel bepaalt aan welk feit rechtsgevolgen worden verbonden.⁵³ In het kader van het bepalen van de temporele functie kan als ‘determinerend rechtsfeit’ worden gezien het rechtsfeit dat zorgt dat de rechtsregel wordt geactiveerd zodat er rechtsgevolgen optreden; het gaat om het aanknopingspunt voor het intreden van de rechtsgevolgen.⁵⁴ Aangezien de rechtsregel derhalve bepaalt wat het relevante rechtsfeit – het aanknopingspunt – is, is zoals Knigge het aanduidt de ‘juridische constructie’ van de rechtsregel van evidente betekenis bij de bepaling van de temporele werking.⁵⁵ Is de wet ook van toepassing op rechtsfeiten opgetreden vóór haar inwerkingtreding, dan heeft de wet terugwerkende kracht. Is de wet alleen van toepassing op rechtsfeiten die zich voordoen na het moment van inwerkingtreding, dan is er sprake van onmiddellijke werking (en niet van terugwerkende kracht). Is de wet pas van toepassing op rechtsfeiten die zich voordoen na een bepaald moment na de inwerkingtreding, dan is er sprake van uitgestelde werking. In de formeel-technische benadering heeft de oude wet geen invloed op de vraag wat de temporele werking van de nieuwe wet is.⁵⁶ Omgekeerd kan de tempo-

47 Vgl. Stein (1985), p. 259 over het onvoldoende onderscheidende vermogen van de term ‘werking’.

48 Zie bijv. Van der Beek (1992), p. 8, voetnoot 26 en Kappelle (2000), p. 36.

49 Knigge (1984), p. 20-28 en 84-87 (die over een ‘technisch-juridische’ benadering spreekt, p. 85) en Popelier (1999), p. 31-36 (die over een formele benadering spreekt, p. 31). Jeukens (1965), p. 86 spreekt over het technisch-juridische begrip terugwerkende kracht en Polman (1984), p. 59 over de ‘objectieve methode’.

50 Zie ook Knigge (1984), p. 20-22 voor het centraal stellen van de positie van de rechtsfeiten in de tijd bij de vraag naar de bepaling van de temporele werking.

51 Popelier (1999) p. 31. Vgl. tevens Polman (1984), p. 59.

52 Knigge (1984), p. 20.

53 Knigge (1984), p. 27.

54 Popelier (1999), p. 31.

55 Knigge (1984), p. 44 en 50.

56 Vgl. Hijmans van den Bergh (1928), p. 217 en Knigge (1984), p. 27.

rele functie van een nieuwe wet wel invloed hebben op het toepassingsbereik van de wet die wordt vervangen (zie par. 2.4.7).

Zoals gezegd is bij een formeel-technische benadering de juridische constructie van de rechtsregel van evident belang voor het bepalen van het relevante rechtsfeit en daarmee voor het bepalen van de temporele werking. Een bewerkt voorbeeld van Knigge⁵⁷ is in dit verband illustratief, ook voor het hoge technische – niet-normatieve – gehalte van de formeel-technische benadering. Het betreft de invoering van een wet die voorziet in een regeling voor schade-uitkeringen bij geweldsmisdrijven en die luidt ‘uit het fonds kunnen uitkeringen worden gedaan: (...) aan een ieder die ten gevolge van een in Nederland opzettelijk gepleegd geweldsmisdrijf zwaar lichamelijk letsel heeft bekomen.’ Door de formulering ‘heeft bekomen’ komen ook voor uitkering in aanmerking slachtoffers van geweldsmisdrijven, die vóór de datum van inwerkingtreding zijn gepleegd. Hier is echter geen sprake van formeel terugwerkende kracht. Het rechtsfeit, datgene waaraan de wet rechtsgevolgen verricht, is immers het hebben van een bepaalde hoedanigheid: het zijn van iemand die letsel heeft bekomen. Deze hoedanigheid is een posterieur rechtsfeit: na inwerkingtreding komen degenen die de betreffende hoedanigheid bezitten in aanmerking voor een uitkering. Zou de juridische constructie van de wet anders zijn geweest, bijvoorbeeld ‘bekomt’ in plaats van ‘heeft bekomen’ dan zou men terugwerkende kracht dienen te verlenen aan de wet, indien men zou willen bewerkstelligen dat ook slachtoffers van ‘oude’ geweldsmisdrijven in aanmerking dienen te komen voor een uitkering.

Wanneer aan de hand van de formeel-technische benadering wordt geconstateerd dat er sprake is van terugwerkende kracht, wordt wel de term ‘formeel terugwerkende kracht’⁵⁸ gebruikt om te accentueren dat louter naar het formele toepassingsbereik wordt gekeken. Deze term dient tevens ter onderscheiding van termen als ‘materieel terugwerkende kracht’,⁵⁹ ‘terugwerkende kracht in materiële zin’ en allerlei min of meer equivalenten.⁶⁰

57 Knigge (1984), p. 43 e.v.

58 Andere benamingen zijn, al zullen er ongetwijfeld nuanceverschillen tussen bestaan, bijvoorbeeld ‘terugwerkende kracht in enge zin’ en ‘werking *ex tunc*’ (Hijmans van den Bergh (1928), p. 18, Knigge (1984), p. 79 en Haazen (2001), p. 411), ‘echte terugwerkende kracht’ (Veegens in NJ 1952/756 en Ellis (1995), p. 5), ‘terugwerkende kracht in de eigenlijke zin des woords’ (Prast (1978), p. 12), ‘juridische retroactiviteit’ (Peeters (1999), p. 87) en ‘eigenlijke terugwerkende kracht’ (Vandenberghe (2004), p. 27). Vergelijkbaar zijn de benamingen in de Engelstalige literatuur, bijvoorbeeld ‘nominally retroactive’ (Graetz (1977), p. 49), ‘retroactive effect in the proper sense of the expression’ (Lamoureux (1983), p. 274), ‘full retroactivity’ en ‘strict retroactivity’ (Kaplow (1986), p. 551-552), ‘retroactivity stricto sensu’ (Sharpston (1990), p. 94), ‘strongly retroactive’ en ‘primary retroactivity’ (Troy (2000), p. 1334 en 1338), ‘explicitly retroactive’ (Kaplow (2003), p. 181), ‘retrospective in the full sense of the term’ (Baker (2005)), ‘true retroactivity’ (Tridimas (2006), p. 266) en ‘actual retroactivity’ (Craig (2006), p. 607 en Grousset (2006), p. 197-198).

59 Zie voor de term materieel terugwerkende kracht onder anderen Riphagen (1953), p. 112 en Brunner (1991), p. 342. De term is in het fiscale discours in hoge mate ingeburgerd; zie bijv. Christiaanse (1990), p. 1571, Van Dijk (1990b), p. 140, Brandsma (1998), p. 85, Smit (2004), p. 28, Happé en Pauwels (2005), p. 66-68, Schuiver-Bravenboer (2006a), p. 994-995, Hoekstra (2008), alsook HR 29 maart 2002, BNB 2002/255.

60 Bijvoorbeeld ‘geïmpliceerde terugwerkende kracht’ (Riphagen (1953), p. 110), ‘terugwerkende kracht in maatschappelijke zin’ of ‘maatschappelijke terugwerkende kracht’ (Heeden (1968), p. 3-4 resp. Schuiver-Bravenboer (2006a), p. 994), ‘terugwerking *ex nunc*’ (Brunner (1985), p. 21), ‘onechte terugwerking’ (vgl. Popelier (1999), p. 33), ‘onmiddellijke werking met terugwerkende kracht’ (Haazen (2001), p. 396), ‘stille terugwerkende kracht’ (Niessen (2003), p. 9), en in de Engelstalige literatuur ‘false retroactivity’ (Lamoureux (1983), p. 271), ‘indirect nominal retroactivity’ (Shavro (2000), p. 107), ‘weakly retroactive’, ‘impliedly retroactive’ en ‘secondary retroactivity’ (Troy (2000), p. 1335-1338), ‘quasi-retrospectivity’ (Baker (2005), p. 1), ‘quasi-retroactivity’ en ‘material retroactivity’ (Tridimas (2006), p. 266) en ‘apparent retroactivity’ (Craig (2006), p. 610 en Grousset (2006), p. 197). Hiermee is overigens niet gezegd dat deze concepten exact dezelfde inhoud hebben.

Met die laatste termen wordt veelal aangegeven dat ondanks dat de wet zelf formeel geen terugwerkende kracht heeft, zij materieel toch elementen van terugwerkende kracht in zich heeft.⁶¹ Het gebruik van de verschillende termen is reeds een aanwijzing dat terugwerkende kracht een problematisch begrip is dat moeilijk is te vangen in een bevredigende definitie.⁶² Mijn keuze voor de formeel-technische benadering impliceert geenszins dat ik meen dat die benadering op de enige en juiste wijze het concept terugwerkende kracht afbakt, alleen al omdat ik onderken dat een nadeel van die benadering is dat op zich geen rekening wordt gehouden met de effecten van een nieuwe wet (zie par. 5.3.4). Mijn keuze is enerzijds pragmatisch, namelijk dat *een keuze* moet worden gemaakt ten einde begripsverwarring te voorkomen, en anderzijds gebaseerd op de volgende overwegingen.

Naast een formeel-technische benadering zijn er ook meer materiële benaderingen om het concept 'terugwerkende kracht' af te bakenen. Bij die benaderingen wordt veel meer gekeken naar het effect van een nieuwe wet. Een meer materiële benadering is bijvoorbeeld die aan de hand van de 'leer van de verkregen rechten'. Bij die leer wordt, kort gezegd, van terugwerkende kracht gesproken, indien een nieuwe wet meebrengt dat onder het oude recht verkregen rechten worden geschonden. Anders dan bij de formeel-technische benadering waarbij het oude recht niet van invloed is op de duiding van de temporele werking van een wet, drukt het oude recht derhalve een belangrijke stempel op de vraag of er sprake is van terugwerkende kracht of niet. Een tweede materiële benadering is de rechtseconomische benadering waarbij de nadruk ligt op het effect van een nieuwe wet op beslissingen die rechtssubjecten hebben gemaakt. Grijpt een nieuwe rechtsregel in op beslissingen die in het verleden zijn gemaakt, dan is er sprake van terugwerkende kracht.⁶³ Ook in deze benadering wordt geen onderscheid gemaakt tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking. Mijn keuze om voor de bepaling van de temporele werking van een wet de formeel-technische benadering te hanteren is gebaseerd op de volgende overwegingen.⁶⁴

Ten eerste heeft de formeel-technische benadering als voordeel – met name in vergelijking met de 'leer van de verkregen rechten' – dat ze neutraal van aard is; het bepalen van de temporele werking is een technische kwestie.⁶⁵ De bepaling of een nieuwe wet terugwerkende kracht heeft staat los van de vraag naar de gewenstheid van de terugwerkende kracht. Bij de leer van de verkregen rechten daarentegen vindt er een vermenging plaats tussen de bepaling van de temporele functie van een wet en de beoordeling ervan. Hoewel de precieze invulling van de leer van de verkregen rechten niet geheel duidelijk is – mede

61 In de Engelstalige literatuur zorgt voor verdere verwarring dat met verschillende begrippen wordt gewerkt, namelijk de termen 'retroactive' en 'retrospective'. Indien er al een onderscheid wordt gemaakt dan is het veelal dat 'retroactive' wordt gebruikt voor hetgeen hier 'formeel terugwerkende kracht' wordt genoemd en 'retrospective' voor hetgeen 'materieel terugwerkende kracht' kan worden genoemd (Edinger (1995), p. 10, Waldron (2004), p. 633, Sampford (2006), p. 17, McDonnell (2007), p. 2:3, en Juratowitch (2008), p. 6-13), maar soms ook omgekeerd (zie bijv. Loomer (2006), p. 65-66 met verwijzingen). Niet zelden wordt geen onderscheid gemaakt en worden 'retroactive' en 'retrospective' door elkaar gebruikt (hierop wordt gewezen door bijv. Edinger (1995), p. 10, Editors BTR (2006), Loomer (2006), p. 65-66 en Juratowitch (2008), p. 5-13), met als gevolg dat het niet altijd duidelijk is op welk fenomeen wordt gedoeld.

62 Over de moeilijkheid om terugwerkende kracht te definiëren, ook bijv. Vegting (1954), p. 69, Laitos (1997), p. 132-133, Fisch (1997), p. 1067-1070, Troy (2000), p. 1332, Sampford (2006), p. 9-37, alsmede Fuller (1969), p. 59: 'there remains for examination the most difficult problem of all, that of knowing when an enactment should properly be regarded as retrospective.'

63 Zie bijv. Shaviro (2000), p. 26. Zie uitgebreider par. 5.3.4.

64 Deze overwegingen komen overeen met die van Popelier (1999), p. 36, die de formele benadering verkliest omwille van de duidelijkheid en omdat er meer ruimte is voor beoordeling van de door de regelgever verkozen temporele functie (waarbij zij opgemerkt dat Popelier vooral een vergelijking maakt met de leer van de verkregen rechten).

65 Vgl. Popelier (1999), p. 31. Vergelijk voorts Polman (1984), p. 66 die de leer van de verkregen rechten een 'subjectieve methode' noemt.

omdat zij enigszins varieert per auteur⁶⁶ – komt de leer in hoofdlijnen op het volgende neer.⁶⁷ De gedachte is dat onder de oude wet zodanige rechtsgevolgen zijn gekoppeld aan bepaalde rechtstoestanden en rechtsfeiten dat er ‘verkregen rechten’ zijn ontstaan. Wordt door de nieuwe wet een inbreuk gemaakt op een ‘verkregen recht’ dan is er sprake van terugwerkende kracht.⁶⁸ Er wordt geen duidelijk onderscheid gemaakt tussen – wat men in de formeel-technische benadering noemt – formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking.⁶⁹ Bij de leer van de verkregen rechten is er aldus een verband tussen hetgeen men als een verkregen recht opvat en hetgeen men terugwerkende kracht noemt.⁷⁰ De oude rechtsregel is in deze benadering van directe invloed op de bepaling van de temporele functie van de nieuwe rechtsregel. Een moeilijk en zwak punt is dat het lastig is om het begrip ‘verkregen rechten’ af te bakenen.⁷¹ Er zit een subjectief element in. In de leer van de verkregen rechten worden niet alle rechten die aan reeds bestaande rechtstoestanden krachtens de oude bepalingen waren verbonden, als verkregen beschouwd. De vraag wat een verkregen recht is, wordt beïnvloed door de vraag of de desbetreffende rechtstoestand geëerbiedigd dient te worden. De laatste vraag is echter een vraag naar wat rechtvaardig, wat gewenst, zou zijn.⁷² Aldus is in de leer van de verkregen rechten de bepaling van de temporele functie nauw verweven met de vraag naar de toelaatbaarheid.⁷³ In de leer van de verkregen rechten is terugwerkende kracht niet een technisch begrip,⁷⁴ maar heeft het een soort van normatieve inhoud: terugwerkende kracht is ‘foute’ terugwerkende kracht.⁷⁵ De genoemde verwevenheid maakt dat de leer van de verkregen rechten minder geschikt is om de temporele functie van een rechtsregel te bepalen.⁷⁶ Een formeel-technische benadering heeft als voordeel dat het begrip ‘terugwerkende kracht’ neutraler is: terugwerkende kracht is niet bij voorbaat ‘fout’, maar terugwerkende kracht is al dan niet gerechtvaardigd.⁷⁷ En andersom: wanneer er geen sprake is van terugwerkende kracht, is dat niet bij voorbaat ‘goed’.

Ten tweede, de formeel-technische benadering is dominant in het huidige Nederlandse juridische discours; eigenlijk reeds sinds de dissertatie van Hijmans van den Bergh

66 Zie daarover Popelier (1999), p. 34 en Polman (1984), p. 66-73, beiden met literatuurverwijzingen.

67 Zie Hijmans van den Bergh (1928), p. 234-262 die een korte weergave van de kern en de geschiedenis van de leer van de verkregen rechten geeft, alvorens hij de leer als ongeschikt voor de bepaling van de temporele functie afwijst.

68 Opzoomer (1884), p. 118 en Popelier (1999), p. 34.

69 Zie Popelier (1999), p. 34. Het wordt als de verdienste van Hijmans van den Bergh gezien dat hij het onderscheid ‘in een helder daglicht heeft gesteld’ (Knigge (1984), p. 80).

70 Hijmans van den Bergh (1928), p. 239 wijst erop dat dit ook meebrengt dat er soms, in gevallen waarbij nochtans wel (andere) rechtsgevolgen worden verbonden aan anterieure feiten, geen ‘terugwerkende kracht’ wordt herkend, omdat er geen verkregen rechten worden aangetast.

71 Zie bijv. Opzoomer (1884), p. 119, Vegting (1954), p. 70, Duk (1965), p. 6 en 29, Van Orshoven (1998), p. 9 en Peeters (1998), p. 96. Vgl. Stein (1985), p. 250-251: ‘het probleem werd verplaatst naar de definitie van verkregen recht (...) doch niemand bleek in staat daarvoor [een] bevredigende definitie te geven.’

72 Hijmans van den Bergh (1928), p. 215 en 243.

73 Duk (1964), p. 25 spreekt daarom ook wel van het ‘moeras van de verkregen rechten’. Jeukens (1965), p. 94 stelt dat met de vraag wat ‘verkregen rechten’ zijn in een vicieuze cirkel wordt beland en Wiarda (1986), p. 68 bestempelt de leer van de verkregen rechten als een epineus terrein. Vgl. ook Stein (1985), p. 251: ‘Dat leidde tot volstrekte willekeur, want men draaide het procédé om: men construeerde een verkregen recht, zo dikwijls men terugwerking niet wenste.’

74 Hierbij dient wel aangetekend te worden dat het begrip terugwerkende kracht nooit echt ‘neutraal’ zal zijn, omdat het, inzonderheid in het geval van belastende terugwerkende kracht, een negatieve connotatie heeft.

75 Vgl. Hochman (1960), p. 696: ‘the term “vested right” is conclusory.’ Laitos (1997), p. 133 wijst erop dat in de Verenigde Staten sommige rechters een wet alleen ‘retroactive’ noemen wanneer er sprake is van een niet toelaatbare vorm van terugwerkende kracht.

76 Vgl. Hijmans van den Bergh (1928), p. 21 en 230, Van der Beek (1992), p. 28, Popelier (1999), p. 34-36, Troy (2000), p. 1333.

77 Vgl. Jeukens (1965), p. 87 en 90. Zie over het beginselkarakter van ‘het verbod van terugwerkende kracht’ par. 4.4.2 en hoofdstuk 6.

(1928).⁷⁸ De formeel-technische benadering komt terug in verschillende bronnen, zeker wanneer de nadruk wordt gelegd op het belangrijke kenmerk van die benadering dat een onderscheid wordt gemaakt tussen (formeel) terugwerkende kracht en onmiddellijke werking, ook genoemd exclusieve werking. Zo hanteert de (mede-)wetgever feitelijk die benadering, gelet op de Aanwijzingen voor de regelgeving⁷⁹ en de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht in het belastingrecht.⁸⁰ Hetzelfde geldt voor de literatuur.⁸¹ Hoewel soms ook de term ‘terugwerkende kracht’ wordt gebruikt in gevallen waarin er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, lijkt mij de formeel-technische benadering ook overwegend dominant te zijn in de rechtspraak.⁸² Het aansluiten bij het discours is een naar mijn mening zeker niet onbelangrijke factor voor een onderzoek als het onderhavige. Wanneer een afwijkende benadering zou worden gevolgd, zou bij het aanhalen van bronnen elke keer mogelijk een vertaalslag moeten worden gemaakt en zou de kans worden vergroot dat onduidelijk is welke benadering op een zeker moment wordt gehanteerd.⁸³

Ten derde past de formeel-technische benadering goed bij het belastingrecht, waar tijdvakken veelal belangrijk zijn. Omdat bij meer materiële benaderingen geen duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking kan in het geval dat wordt geconcludeerd dat de desbetreffende wet terugwerkende kracht heeft, het nog steeds onduidelijk zijn wat het toepassingsbereik van die wet is.

Bijvoorbeeld: stel dat een nieuwe wet die op 1 januari 2010 in werking treedt, bepaalt dat hypotheekrente slechts voor 50% aftrekbaar is. Indien iemand die een materiële benadering hanteert, constateert dat deze wet terugwerkende kracht heeft (bijvoorbeeld omdat de wet ingrijpt op ‘verkrege rechten’ of ingrijpt op de eerdere beslissing een hypotheekovereenkomst aan te gaan) dan is daarmee nog niet duidelijk of de wet ook van toepassing is op rente betaald in de periode vóór 1 januari 2010 of alleen van toepassing is op rente betaald na 1 januari 2010. Hanteert men de formeel-technische benadering, dan wordt in dit voorbeeld alleen van formeel terugwerkende kracht gesproken indien de nieuwe regel, na zijn inwerkingtreding, van toepassing is op rente betaald in de periode vóór 1 januari 2010. De formeel-technische benadering geeft derhalve duidelijker aan wat het toepassingsbereik in de tijd van een regel is.

Tot slot de volgende overweging. Hiervoor zijn geen principiële redenen genoemd om de rechtseconomische benadering niet te hanteren. Een nadeel van de rechtseconomische

78 Vgl. Knigge (1984), p. 14. Een meer dan uitgebreide analyse van de opvatting van Hijmans van den Bergh is gemaakt door Polman (1984).

79 Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzingen 165-171.

80 Notitie Staatssecretaris (1996).

81 Een formeel-technische benadering is expliciet te vinden bij Popelier (1999), p. 31-36, alsmede Knigge (1984), p. 19-90, en daarnaast feitelijk ook – uitgaande van het kenmerk dat een onderscheid wordt gemaakt tussen formeel terugwerkende kracht enerzijds en onmiddellijke werking (dan wel exclusieve werking) anderzijds – bij bijv. Hijmans van den Bergh (1928), Veegens (1956), Duk (1965), p. 23-25, Oud (1970), p. 173-174, Prast (1978), Lievaart (1979), Koning (1990), p. 298, Ellis (1995), p. 5-6, Verheij (1997), p. 49-50 (en Verheij (2003), p. 40), Van Leijenhorst (1998), par. 3.3.2., Kappelle (2000), p. 22 en 158, Voermans (2000a), Weggeman (2001), Hofstra/Niessen (2002), p. 154 en Bravenboer (2005).

82 Zie bijv. Popelier (1999), p. 32-33 over het hanteren van de formele benadering in de rechtspraak. Wat betreft de Hoge Raad zij gewezen op de jurisprudentie over art. 4 Wet AB waarin het concept ‘terugwerkende kracht’ voorkomt (zie daarover bijlage B.3.1), alsmede op het gebruik van aanvankelijk de term exclusieve werking (HR 25 november 1966, NJ 1967/259) en thans de term onmiddellijke werking (bijv. HR 2 mei 2001, BNB 2001/319 en HR 26 september 2008, NJ 2008/522), al hanteert het rechtscollège soms ook de term terugwerkende kracht wanneer het niet om formeel terugwerkende kracht gaat (bijv. HR 15 november 2000, BNB 2001/26). Wat betreft het Hof van Justitie EG verwijs ik naar bijlage E.2 en E.4.3.

83 In vergelijkbare zin Sampford (2006), p. 17.

benadering is wel dat in die benadering bijna elke wijziging in het materiële recht terugwerkende kracht heeft, aangezien vrijwel elke wijziging potentieel van invloed kan zijn op in het verleden genomen beslissingen. Dit is een nadeel omdat het tot begripsinflatie leidt. Het is evenwel geen reden om de rechtseconomische benadering principieel af te wijzen. Ik sluit me aan bij het standpunt van Sampford dat moet worden aanvaard dat terugwerkende kracht geen binaire aangelegenheid is: wetten hebben in meer of mindere mate terugwerkende kracht (zie ook par. 5.3.3).⁸⁴ Ik acht het evenwel gewenst om voor de *duiding* van de temporele werking een onderscheid te maken tussen een wet waaraan formeel terugwerkende kracht is verleend en die derhalve in zoverre volledig terugwerkt, en een wet waaraan geen formeel terugwerkende kracht is verleend maar die elementen van terugwerkende kracht in zich heeft en die derhalve een zekere mate van terugwerkende kracht heeft. In het laatste geval kan bij de *beoordeling* van de gewenstheid van het overgangsrecht rekening worden gehouden met de elementen van terugwerkende kracht.

Met de laatste zin is ook een belangrijke consequentie van het hanteren van de formeel-technische benadering aangegeven. De benadering is bovenal een technische, neutrale, benadering. Dat er sprake is van formeel terugwerkende kracht betekent niet bij voorbaat dat het 'fout' is; dat er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht betekent niet dat het 'goed' is.⁸⁵ Daaruit volgt dat de wetgever niet kan volstaan met een formeel-technische benadering bij het vormen van overgangsrecht. Een formeel-technische benadering dient te worden gevolgd door een inhoudelijke toets (zie par. 5.2.2 en 5.2.3 over de 'tweede stap'). Zoals in de volgende hoofdstukken naar voren komt, speelt bij die toets een belangrijke rol of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen die door de nieuwe wet zouden worden geschonden en komt die toets uiteindelijk neer op een belangenafweging.

2.4 HOOFDVORMEN VAN OVERGANGSRECHT

2.4.1 Inleiding: elke wet heeft overgangsrecht

Zoals hiervoor gezien bepaalt het overgangsrecht de temporele werking⁸⁶ van wetten. Het kan zijn dat in de wet waarbij nieuwe regels worden ingevoerd, er – afgezien van in een inwerkingtredingsbepaling – niet wordt voorzien in overgangsrechtelijke regels. Dit betekent geenszins dat er geen overgangsrecht is. Elke rechtsregel heeft namelijk een temporele functie en voor elke rechtsregel is dus de vraag naar de inhoud van het overgangsrecht van belang.⁸⁷ Indien er geen duidelijk wettelijk overgangsrecht is, zullen de rechtstoepassers via interpretatiemethoden op zoek moeten naar het overgangsrecht. Dat elke invoering van een wet gepaard gaat met overgangsrecht, geschreven of ongeschreven, is vooral benadrukt door Haazen⁸⁸ en is verder treffend verwoord door de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid in zijn 'Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid':

'Overgangsrecht is (...) geen apart in te zetten instrument, waarvoor men al dan niet kan kiezen. Bij elke nieuwe wet en wetswijziging moet de vraag naar de temporele werking van de wet of de wijziging worden gesteld.'⁸⁹

⁸⁴ Sampford (2006), p. 9. Daarbij zij overigens opgemerkt dat de auteur met betrekking tot het belastingrecht wel een onderscheid maakt tussen twee vormen van terugwerkende kracht (p. 147), welke vormen *grosso modo* overeenkomen met hetgeen in dit onderzoek formeel terugwerkende kracht en materieel terugwerkende kracht wordt genoemd.

⁸⁵ Vgl. eerder Happé en Pauwels (2005).

⁸⁶ Zoals in par. 2.4.5 zal worden gemotiveerd is de term 'temporele werking' overigens ietwat misleidend.

⁸⁷ Vgl. Haazen (2001), p. 81-83.

⁸⁸ Haazen (2001), p. 81-83.

⁸⁹ Kamerstukken I, 1999-2000, 25 900, nr. 87, p. 4.

Onder invloed van het proefschrift van Hijmans van den Bergh⁹⁰ worden in de Nederlandse literatuur veelal drie temporele functies of drie hoofdvormen van overgangsrecht onderscheiden: terugwerkende kracht, exclusieve werking en eerbiedigende werking. Soms wordt daaraan ook de functie 'uitgestelde werking' toegevoegd en vaak wordt in plaats van de term 'exclusieve werking' de term 'onmiddellijke werking' gebruikt. In deze paragraaf breng ik een nadere ordening aan.

Het is goed om zich te realiseren dat overgangsrecht in zeker opzicht recht is dat een beperking aanbrengt op het toepassingsbereik van een wettelijke regel. Een wettelijke regel strekt zich *ratione materiae* op zich uit tot alle feiten die kwalificeren als rechtsfeit voor die regel, dus ook tot bijvoorbeeld de rechtsfeiten die vóór zijn inwerkingtreding zijn opgetreden. Vanuit de optiek van het toepassingsbereik *ratione materiae* brengt overgangsrecht derhalve een beperking aan op het toepassingsbereik van een wettelijke regel, wanneer het overgangsrecht bijvoorbeeld bepaalt dat alleen rechtsfeiten die na de inwerkingtreding zijn opgetreden onder het toepassingsbereik vallen. Op twee manieren brengt het overgangsrecht een beperking aan op het toepassingsbereik. De eerste manier is door het toepassingsbereik in de tijd af te bakenen, veelal door een aanvangsmoment van het toepassingsbereik aan te geven (het 'feitelijke ingangstijdstip'; par. 2.2.5). Hierop ga ik in par. 2.4.2 in. De tweede manier is door bepaalde feiten die op zich zowel binnen het toepassingsbereik *ratione materiae* als binnen het temporele toepassingsbereik vallen, uit te zonderen. Hierop ga ik in par. 2.4.5 in.

2.4.2 Terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking

Uitgaande van enerzijds het tijdstip waarop de rechtsfeiten zich moeten voordoen of hebben voorgedaan opdat de nieuwe wet er rechtsgevolgen aan kan verbinden en anderzijds het referentiemoment, zijnde het tijdstip van inwerkingtreding, zijn de volgende vormen van overgangsrecht te onderscheiden.⁹¹

- Een wet heeft formeel terugwerkende kracht indien, na haar inwerkingtreding, de wet van toepassing is op rechtsfeiten die zich hebben voorgedaan vóór haar inwerkingtreding.⁹² Feiten die zich hebben voorgedaan vóór het moment van inwerkingtreding worden ook wel *anterieure feiten* genoemd.⁹³
- Een wet heeft onmiddellijke werking indien, na haar inwerkingtreding, de wet van toepassing is op rechtsfeiten die zich voordoen na haar inwerkingtreding.⁹⁴ Feiten die zich voordoen na de inwerkingtreding worden ook wel *posterieure feiten* genoemd.⁹⁵
- Een wet heeft uitgestelde werking⁹⁶ indien, na haar inwerkingtreding, de wet pas van toepassing is op rechtsfeiten die zich voordoen na een bepaald moment dat gelegen is na het moment van inwerkingtreding.⁹⁷ Bij uitgestelde werking geldt de wet wel reeds, maar is de wet nog niet van toepassing gedurende de aanvangsperiode.⁹⁸

90 Zie bijv. Duk (1965), p. 22 en Knigge (1984), p. 14 over de belangrijke rol van Hijmans van den Bergh (1928).

91 Zie ook bijv. Knigge (1984), p. 88 en Bravenboer (2005), p. 466.

92 Popelier (1999) p. 32.

93 Knigge (1984), p. 21.

94 Popelier (1999), p. 32.

95 Knigge (1984), p. 21.

96 Ook wel 'werking ex mox' (Haazen (2001), p. 399).

97 Uitgestelde werking wordt derhalve als een aparte overgangsrechtelijke vorm onderscheiden, zie bijv. ook De Die (1979), p. 259, Knigge (1984), p. 88, De Vries Lentsch-Kostense (1992), p. 39-40 en Bravenboer (2005), p. 466; anders Haazen (2001), p. 398.

98 In de Engelstalige literatuur wordt ook wel de term 'sunrise clause' gebruikt om aan te geven dat een regel pas vanaf een toekomstig moment van toepassing zijn.

Gebruikmakend van de term 'feitelijke ingangstijdstip' (aanvangsmoment van het toepassingsbereik van de wet; zie par. 2.2.5) kunnen de verschillende vormen van overgangsrecht ook als volgt worden beschreven:⁹⁹

- Van formeel terugwerkende kracht is sprake wanneer het feitelijke ingangstijdstip is gelegen voor de inwerkingtreding.
- Van onmiddellijke werking is sprake wanneer het feitelijke ingangstijdstip samenvalt met de inwerkingtreding.
- Van uitgestelde werking is sprake wanneer het feitelijke ingangstijdstip is gelegen na de inwerkingtreding.

Deze wijze van formulering maakt ook duidelijk waarom, in tegenstelling tot formeel terugwerkende kracht en uitgestelde werking, onmiddellijke werking veelal niet expliciet uit de desbetreffende wet blijkt. De reden is dat het feitelijke ingangstijdstip samenvalt met het moment van inwerkingtreding. Wanneer de inwerkingtredingsbepaling van de wet bepaalt: 'deze wet treedt in werking met ingang van (...)' of 'deze wet treedt in werking op (...)', en er overigens in de wet geen regel is opgenomen met betrekking tot het temporele toepassingsbereik, heeft de wet onmiddellijke werking.¹⁰⁰ Het verschil tussen inwerkingtreding en de daarmee verbandhoudende gelding van een wet enerzijds en het toepassingsbereik anderzijds komt dan in de wettekst niet tot uitdrukking. Het zou naar mijn mening voorkeur verdienen om wel een onderscheid te maken, bijvoorbeeld door te bepalen: 'de wet treedt in werking op moment X en is van toepassing met ingang van moment X.'

Opmerking verdient nog het volgende:

- De vorenstaande definitie van terugwerkende kracht betekent dat er ook sprake is van terugwerkende kracht wanneer als het feitelijke ingangstijdstip is aangewezen het moment waarop het wetsvoorstel (dat geleid heeft tot de betreffende wet) en de terugwerkende kracht zijn aangekondigd (bijvoorbeeld per persbericht). Daarover wordt wel eens anders gedacht.¹⁰¹ Kennelijk is men dan van mening dat slechts van terugwerkende kracht kan worden gesproken indien de terugwerkende kracht zich uitstrekt tot vóór het moment van aankondiging van het wetsvoorstel.¹⁰² Deze visie is naar mijn mening niet juist, omdat ten onrechte het moment van aankondiging in plaats van het moment van inwerkingtreding als referentiemoment wordt genomen (zie par. 2.2.5). Dat de nieuwe wet en de terugwerkende kracht ervan zijn aangekondigd, heeft geen invloed op de *duiding* van de wet als een wet met formeel terugwerkende kracht, maar is wel een omstandigheid die kan worden meegewogen bij de *beoordeling* of de terugwerkende kracht gerechtvaardigd is (zie par. 11.5).
- Soms wordt van 'onmiddellijke inwerkingtreding' gesproken indien wordt bedoeld dat een wet terugwerkende kracht heeft tot de datum van de aankondiging (bijvoorbeeld per persbericht).¹⁰³ Deze terminologie is niet alleen verwarrend gelet op de gelijkenis met de term 'onmiddellijke werking', maar ook onjuist omdat (a) zoals zojuist gezien er wel degelijk sprake is van (formeel) terugwerkende kracht en (b) het moment van

⁹⁹ Vgl. De Die (1979), p. 258 en Knigge (1984), p. 88.

¹⁰⁰ Vgl. HR 24 juli 2001, BNB 2001/375, r.o. 3.3. Zie ook Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 166 jo. 178, en bijv. Verheij (1986), p. 147. Zie ook par. 2.7.2 over het uitgangspunt van onmiddellijke werking bij overgangsrechtsvinding.

¹⁰¹ Zie bijv. Denissen en Seegers (2003), p. 1666, Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2004/30.12, Den Hollander in haar aantekening in FED 2005/12, alsmede Hof Leeuwarden 17 juni 2003, V-N 2003/48.11, r.o. 5.8 en 5.13, en Hof Den Bosch 12 december 2003, V-N 2004/21.12, r.o. 4.3.6.

¹⁰² De terugwerkende kracht voor zover die zich uitstrekt tot vóór het moment van aankondiging, wordt in de literatuur soms ook wel aangeduid met 'zuivere terugwerkende kracht' (Strooper (1996), p. 29) of 'echte terugwerkende kracht' (Prast (1979), p. 1189-1190).

¹⁰³ Zie bijv. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 20, en Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 8 p. 3-4. In Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 6, p. 15 wordt zelfs van 'onmiddellijke werking' gesproken.

inwerkingtreding ten onrechte wordt verward met het moment tot waar de desbetreffende wet terugwerkt (vergelijk eerder par. 2.2.4).

- Soms wordt in plaats van onmiddellijke werking de term ‘directe inwerkingtreding’ gebruikt.¹⁰⁴ Naast de gelijkenis met de zojuist genoemde term ‘onmiddellijke inwerkingtreding’ terwijl de inhoud van beide termen kennelijk anders is, is deze term ook ongelukkig omdat begripsmatig de inwerkingtreding wordt vermengd met het overgangsrecht.
- De hierboven gegeven invulling aan het begrip ‘uitgestelde werking’ is geen *communis opinio*. Niet zelden wordt een andere invulling aan het begrip gegeven. Zo geeft Voermans aan dat uitgestelde werking ‘tot gevolg heeft dat de nieuwe regeling wel van toepassing wordt op de reeds bestaande gevallen, maar niet direct vanaf het moment van haar inwerkingtreding.’¹⁰⁵ Dat betreft in mijn visie echter geen uitgestelde werking *sec* maar een combinatie van eerbiedigende werking en uitgestelde werking; zie daarover par. 2.5.

2.4.3 Intermezzo: terugwerkende kracht en interpretatieve wetten

De vraag kan rijzen of kan worden gesproken van ‘terugwerkende kracht’ indien een zogenoemde interpretatieve wet¹⁰⁶ wordt ingevoerd en van toepassing wordt verklaard vanaf hetzelfde tijdstip als het feitelijke ingangstijdstip van de wettelijke regel waarvan de interpretatieve wet de interpretatie vastlegt en die op een eerder moment in werking was getreden.¹⁰⁷ In een dergelijk geval is die interpretatieve wet derhalve van toepassing op rechtsfeiten die zich reeds hebben voorgedaan vóór zijn inwerkingtreding. Deze vraag speelt in het bijzonder in het Belgische recht omdat daarin wettelijk is vastgelegd dat enerzijds ‘alleen de wet (...) een authentieke uitlegging van de wetten [kan] geven’ en anderzijds ‘de rechters zijn gehouden zich naar de uitleggingswetten te gedragen in alle zaken waarin het rechtspunt niet definitief is berecht op het tijdstip waarop die wetten bindend worden’, waardoor interpretatieve wetten geacht worden geen terugwerkende kracht te hebben maar samen te vallen met de geïnterpreteerde wet.¹⁰⁸ Ik ga op de genoemde vraag in om helderheid te scheppen over mijn standpunt.

Reeds Hijmans van den Bergh heeft naar mijn mening terecht gesteld dat er geen reden is om de vraag niet bevestigend te beantwoorden.¹⁰⁹ Het mogelijke tegenargument dat de interpretatieve wet slechts verduidelijkt en geen inhoudelijke wijziging van de reeds bestaande wet met zich brengt, overtuigt niet (nog afgezien van dat dergelijke argumenten niet relevant zijn voor de duiding van de temporele werking volgens de formeel-technische benadering; zie hierna). Dit is scherp en kernachtig verwoord door de Raad van

104 Zie bijv. Bartel (2005), p. 22.

105 Voermans (2000a), p. 9. In vergelijkbare zin Popelier (1999), p. 32 en Verheij (2003), p. 40, alsmede de Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 169, en Notitie Staatssecretaris (1996), p. 2 en 5.

106 Als ik het goed zie is het concept ‘interpretatieve wet’ niet zeer ingeburgerd in Nederland. Dit is in sommige andere landen anders, zoals in België (zie hierna), maar ook kennelijk – zie Thuronyi (2003), p. 76 – in Brazilië (waarin de terugwerkende kracht van interpretatieve wetgeving zelfs is voorzien in een bepaling in de algemene belastingwet), Engeland (*declaratory legislation*), Frankrijk (*lois interprétatives*) en Italië (*legge di interpretazione autentica*). Thuronyi (2003), p. 76 stelt voorts dat in de Verenigde Staten voor dergelijke wetgeving geen apart concept wordt gehanteerd maar haar schaaft onder technische wijzigingen.

107 Zie daarover bijv. Brunner (1985), p. 51-54 en Popelier (1999), p. 97-106. De vraag moet worden onderscheiden van een rechtsvindingsvraag, namelijk de vraag of indien een wet als interpretatieve wet wordt aangeduid en de wetgever zich niet duidelijk uitlaat over de temporele werking, die wet al dan niet van toepassing is op alle lopende (en nieuwe) geschillen; zie hierover bijv. Scholten (1934), p. 185-186.

108 Popelier (1999), p. 97-98.

109 Hijmans van den Bergh (1928), p. 16-17 en 32-44. Vgl. verder Oud (1970), p. 179-180 en Polman (1984), p. 73-77.

State in een advies voor een (niet-fiscaal) wetsvoorstel waarin was voorzien in het verlenen van terugwerkende kracht ter verduidelijking van een bestaande wettekst:

‘Indien de tekst van een wettelijke bepaling wordt gewijzigd om deze te verduidelijken, maar niet om de inhoud daarvan te wijzigen, heeft het verlenen van terugwerkende kracht hieraan geen zelfstandige juridische betekenis. In het geval dat de rechter een uitleg heeft gegeven aan een wetsbepaling die naar het oordeel van de wetgever in strijd is met de bedoelingen die aan de bepaling ten grondslag hebben gelegen, zal de wijziging wel een inhoudelijke wijziging beteken. Maar daarvan is in dit geval kennelijk geen sprake, nu de inhoud van beide bepalingen ongewijzigd blijft. De Raad adviseert daarom geen terugwerkende kracht aan beide wijzigingen te verlenen.’¹¹⁰

Voor het Belgische recht beantwoordt Popelier de voornoemde vraag ook bevestigend, maar de auteur lijkt die conclusie te beperken tot gevallen waarin de interpretatieve wet van toepassing is op ‘rechtsfeiten die niet onder het toepassingsgebied vielen van een wet, overeenkomstig één van haar mogelijke interpretaties.’¹¹¹ Wanneer de auteur inderdaad een beperking zou aanleggen,¹¹² lijkt me dat onterecht. Ook wanneer een interpretatieve wet van toepassing is op rechtsfeiten die wel onder het toepassingsgebied zouden vallen overeenkomstig één van de mogelijke interpretaties, is er sprake van terugwerkende kracht. Nog afgezien van het feit dat het vastleggen van één van de mogelijke interpretaties betekent dat andere mogelijke interpretaties worden uitgesloten, waaronder interpretaties op basis waarvan wellicht het desbetreffende rechtsfeit buiten het toepassingsgebied zou vallen, is er een principiële punt. In de formeel-technische benadering is er bij de bepaling van de temporele werking van een regel geen plaats voor een inhoudelijk oordeel; voor de vaststelling of een wet terugwerkende kracht heeft, is slechts van belang of het overgangsrecht bepaalt dat de wet van toepassing is op rechtsfeiten opgetreden voor haar inwerkingtreding. Zelfs indien eventueel later blijkt dat de rechter van oordeel is dat de geïnterpreteerde wet ook zonder de interpretatieve wet moet worden geïnterpreteerd op een wijze die overeenkomt met die welke de interpretatieve wet voorschrijft, doet daaraan niet af dat de interpretatieve wet terugwerkende kracht heeft. Wel is dan duidelijk – dit betreft de beoordeling – dat die terugwerkende kracht niet problematisch is.¹¹³ Opgemerkt zij nog dat het Belgische Arbitragehof een zeer beperkte invulling geeft aan het begrip interpretatieve wet, zodat veelal de terugwerkende kracht van een vermeende interpretatieve wet op dezelfde wijze getoetst kan worden als de terugwerkende kracht van een normale wet:

‘B.12.1. Het behoort tot het wezen van een interpretatieve wet dat zij terugwerkt tot op de datum van inwerkingtreding van de wetsbepalingen die zij interpreteert. Een interpretatieve wet is immers een wet die aan een wetsbepaling de betekenis geeft die zij, volgens de wetgever, reeds bij de aanneming ervan zou moeten hebben gekregen.

B.12.2. De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. (...) Die waarborg zou niet kunnen worden omzeild door het enkele feit dat een wet met terugwerkende kracht als een interpretatieve wet zou worden voorgesteld. (...)

B.12.3. (...) de terugwerkende kracht die het gevolg is van een interpretatieve wetsbepaling [is] gerechtvaardigd in zoverre de geïnterpreteerde bepaling vanaf haar oorsprong *redelijkerwijze niet anders kon worden begrepen dan is aangegeven in de interpretatieve bepaling*.

110 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 353, nr. 4, p. 2.

111 Popelier (1999), p. 102 met verwijzingen naar andere auteurs.

112 Ik twijfel omdat de rest van haar tekst niet op een beperking duidt; Popelier (1999), p. 103 benadrukt bijvoorbeeld ook het belang van het onderscheid tussen kwalificatie als terugwerkende kracht en beoordeling van terugwerkende kracht.

113 Zie voor een voorbeeld CRvB 28 juli 2005, NTFR 2005/1032.

B.12.4. Wanneer dit niet het geval is, is de zogenoemde interpretatieve bepaling in werkelijkheid een zuiver retroactieve bepaling en kan de terugwerkende kracht ervan enkel worden verantwoord wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden waaraan de geldigheid van een dergelijke bepaling is onderworpen' (cursivering MP).¹¹⁴

2.4.4 Intermezzo: rechtstoestand

Tot nu toe heb ik gemakshalve slechts gesproken over rechtsfeiten waaraan een regel rechtsgevolgen verbindt. Een rechtsfeit in het belastingrecht is bijvoorbeeld het betalen van (hypotheek)rente in verband met een eigen woning, dat als rechtsgevolg heeft dat het belastbare inkomen uit werk en woning wordt verlaagd met het bedrag van de rente. Naast rechtsfeiten worden ook zogenoemde rechtstoestanden onderscheiden.¹¹⁵ Omdat het begrip 'rechtstoestand' in het kader van overgangsrecht wordt gebruikt, ga ik er kort op in.

Het is lastig om grip te krijgen op het concept 'rechtstoestand',¹¹⁶ maar het belangrijkste kenmerk ervan lijkt mij het duurkarakter¹¹⁷ en ik zie weinig verschil met het – evenmin van enige vaagheid gespeende – begrip rechtspositie.¹¹⁸ In het voornoemde voorbeeld van de hypotheekrente zijn ten minste twee rechtstoestanden te onderscheiden; ten eerste de (hypotheek)overeenkomst, welke rechtsbetrekking in de eerste plaats civielrechtelijk van aard is en waaruit de rente voortvloeit, en ten tweede de 'eigen woning', welke rechtstoe-

114 Arbitragehof 7 december 2005, RW 2005/2006, 1251. De gecursiveerde overweging lijkt zelfs vrijwel elke betekenis aan de figuur van interpretatieve wetgeving te ontnemen, aldus ook Popelier in onderdeel 4 van haar noot bij dit arrest in RW, die er terecht nog wel op wijst (onderdeel 5) dat de verhouding tussen die algemene overweging en een nadere overweging in datzelfde arrest onduidelijk is ('B.16.2. De wetgever kan, via een interpretatieve bepaling, de toepassingsvoorwaarden van een wetbepaling preciseren').

115 Ik heb de indruk dat het concept 'rechtstoestand' in Nederland in zwang is geraakt met de invoering van het Nieuwe BW; zo maken bijv. de Nederlandse auteur Knigge (1984) in zijn dissertatie op het gebied van het strafrecht en de Belgische auteur Popelier (1999), p. 30-33 geen gebruik van de term rechtstoestand in hun definities van de diverse temporele werkingen maar hanteren daarin het begrip rechtsfeit, terwijl anderzijds bijv. Haazen (2001), p. 390-402 in zijn definities juist alleen refereert aan rechtstoestanden.

116 De Die (1979), p. 265 verstaat onder 'toestand' een status of een rechtsbetrekking, en ziet deze term als een vervanger voor de vaak gebruikte term 'rechtspositie' (p. 267). Van der Beek (1992), p. 17-18 koppelt de begrippen 'recht' en 'rechtsbetrekking' aan de term 'rechtstoestand', maar merkt ook op dat de overgangswetgever bij de invoering van het Nieuw BW het woord 'rechtstoestand' als een verzamelterm gebruikt voor rechtsposities en rechtsverhoudingen, en er een ruime betekenis aan toekent door daaronder ook te begrijpen feitelijke omstandigheden waaraan het oude recht geen en de nieuwe wet wel rechtsgevolgen verbindt. Bravenboer (2005), p. 466 omschrijft een rechtstoestand als een door het recht bepaalde kwaliteit of verhouding die een duurkarakter heeft of waarvan de juridische gevolgen voortduren in het heden. De evenvermelde term 'rechtsverhouding' wordt overigens gebruikt door bijv. Verheij (2003), p. 40.

117 Vgl. Voermans (2000a), p. 6.

118 Het begrip rechtspositie wordt gebruikt door bijv. Hijmans van den Bergh (1928) (die een onderscheid maakt tussen rechtsposities die onbepaald (ten aanzien van object, subject en inhoud), formeel bepaald (ten aanzien van object of subject) of materieel bepaald (ten aanzien van haar inhoud) zijn), Polman (1984), p. 477-478 en Knigge (1984), p. 75 e.v. Aan Stein (1985), p. 252-253 ontleen ik dat de term 'rechtspositie' geïmporteerd is uit Frankrijk en boven de term 'rechtsbetrekking' is gekozen, omdat deze laatste term alleen betrekking had op de relatie tussen twee subjecten (bijvoorbeeld een overeenkomst) of die tussen een subject en een object (bijvoorbeeld eigendom), terwijl bij het overgangsrecht vaak ook vragen rijzen met betrekking tot bevoegdheden van een rechtssubject zonder bijbehorend subject of object. Ik merk op dat het Hof van Justitie EG, in het kader van overgangsrechtsvinding, *grosso modo* de term 'verworven rechtspositie' gebruikt om aan te geven dat het om een positie gaat die enkel bij haar ontstaan rechtsgevolgen heeft, en de term 'situatie' om aan te geven dat er sprake is van een positie die ook na haar ontstaan rechtsgevolgen heeft (vgl. HvJ EG 29 januari 2002, zaak C-162/00 (*Pokrzeptowicz-Meyer*), r.o. 51-52).

stand – de kwalificatie van een woning als ‘eigen woning’ – typisch fiscaalrechtelijk van aard is.¹¹⁹ Een ander voorbeeld van een typisch fiscaalrechtelijke rechtstoestand is een ‘deelneming’ in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting; wanneer aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, wordt een belang in een vennootschap als een deelneming gekwalificeerd. Tot directe rechtsgevolgen leidt dat nog niet, maar de kwalificatie als deelneming is wel van belang op het moment dat rechtsfeiten zich voordoen zoals ontvangst van dividend. Nu houden een deelneming en een ‘eigen woning’ nog verband met civielrechtelijke concepten, namelijk eigendom van aandelen en eigendom van een woning. Sommige fiscale rechtstoestanden staan echter vrijwel geheel los van civielrechtelijke concepten; te denken valt aan rechtstoestanden als ‘een vastgesteld verlies’ en ‘herinvesteringsreserve’. Niet steeds is het goed mogelijk om een onderscheid te maken tussen een rechtsfeit en een rechtstoestand.¹²⁰ Ten eerste kan, zoals hiervoor met betrekking tot de deelneming gezien, een rechtstoestand de rechtsgevolgen van een rechtsfeit beïnvloeden. Ten tweede kan een rechtstoestand samenvallen met het rechtsfeit; het hebben van een ‘eigen woning’ kan als een rechtstoestand worden gezien, maar is ook een rechtsfeit nu het leidt tot in aanmerking moeten nemen van het eigenwoningforfait. Ten derde kunnen rechtsfeiten uitmonden in een rechtstoestand en, omgekeerd, rechtstoestanden de bron vormen voor rechtsfeiten. De (hypotheek)overeenkomst waaruit de betaling van rente voortvloeit, en de deelneming waarmee dividendontvangst samenhangt, zijn voorbeelden van het tweede. Een voorbeeld van het eerste is dat een verlies dat naar fiscale maatstaven wordt geleden, leidt tot het rechtsgevolg ‘verlies’ en vervolgens tot de rechtstoestand ‘vastgesteld verlies’.¹²¹

Omdat een rechtstoestand een duurkarakter heeft, kan de bepaling van de temporele werking niet zonder meer gebeuren aan de hand van de vergelijking tussen enerzijds het moment waarop een rechtstoestand is ontstaan waarop de nieuwe regel van toepassing is en anderzijds het moment van inwerkingtreding. Wanneer bijvoorbeeld een nieuwe regel op het gebied van de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op een deelneming ontstaan vóór de inwerkingtreding van die regel, kan daaruit niet zonder meer worden geconcludeerd dat er sprake is van formeel terugwerkende kracht. Er is pas sprake van formeel terugwerkende kracht indien de regel van toepassing is ter zake van de periode vóór de inwerkingtreding. De lakmoesproef is of de regel ook van toepassing zou zijn op die deelneming wanneer die deelneming was beëindigd op een moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment van inwerkingtreding van die regel.

2.4.5 Eerbiedigende en exclusieve werking

Eerbiedigende werking wordt vaak in een adem genoemd met terugwerkende kracht en onmiddellijke werking. Daarnaast wordt exclusieve werking soms gelijkgesteld met onmiddellijke werking. In deze paragraaf komt naar voren dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking enerzijds en eerbiedigende werking en exclusieve werking anderzijds. Kernpunt is dat eerbiedigende werking¹²² – alsook de tegenpool exclusieve werking – anders van aard is omdat die werking niet op het temporele toepassingsbereik ziet.¹²³

119 Vergelijk: in HR 20 december 2002, BNB 2003/185 gebruikt de Hoge Raad de term ‘rechtssituatie’ om een zekere fiscale behandeling van rechtsfeiten aan te duiden; het college spreekt namelijk over ‘de beëindiging van een voorheen bestaande rechtssituatie, te weten in dit geval de beëindiging – door het opnemen van artikel 10a in de Wet – van de aftrekbaarheid van bepaalde rentebetalingen.’

120 Vgl. Bravenboer (2005), p. 466.

121 In het civiele recht bijvoorbeeld: aan bepaalde feiten wordt verbonden het rechtsgevolg ‘overdracht’, dat weer leidt tot de rechtstoestand ‘eigendom’; vgl. De Die (1979), p. 264.

122 In de Engelstalige literatuur wordt veelal over *grandfathering* gesproken.

123 Zie ook expliciet Knigge (1984), p. 27, 87 en 88 over het verschil.

Volgens Popelier heeft een norm eerbiedigende werking indien 'hij de oude regeling nog van toepassing laat op bepaalde rechtsfeiten, die nochtans dateren van na zijn inwerkingtreding.'¹²⁴ Bij Haazen betekent eerbiedigende werking 'dat de wettelijke bepaling weliswaar vanaf de inwerkingtreding geldt, maar niet al worden toegepast op een ten tijde van de inwerkingtreding reeds bestaande rechtstoestand. (...) [E]erbiediging richt zich direct op de werking van de *oude* regel. Men kan daarom ook spreken van nawerking van de oude regel. De oude regel werkt, ook na de inwerkingtreding van de nieuwe regel nog, en wordt toegepast op ten tijde van de inwerkingtreding bestaande rechtstoestanden.'¹²⁵

Uit deze omschrijvingen volgt dat bij eerbiedigende werking twee kanten worden onderscheiden.¹²⁶ Enerzijds ziet eerbiedigende werking op de nieuwe wettelijke regel, namelijk dat deze *niet* van toepassing is op bepaalde feiten; een negatieve invalshoek derhalve.¹²⁷ Anderzijds ziet eerbiedigende werking op de oude wettelijke regel, namelijk dat deze nog van toepassing wordt verklaard op bepaalde feiten. Mijn aandacht gaat vooral uit naar de negatieve invalshoek, omdat daarbij het toepassingsbereik van de nieuwe regel aan de orde is. Een andere reden is dat het niet steeds zo is dat wanneer de nieuwe regel niet van toepassing is, de oude regel van toepassing is; het kan zijn dat een inhoudelijke overgangsregel (zoals een overbruggingsregel) van toepassing is.

Een eerste verschil in aard tussen eerbiedigende werking enerzijds en de overgangsrechtelijke vormen terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking anderzijds, betreft de invloed op de nieuwe regel. Bij eerbiedigende werking is de invalshoek zoals gezien negatief. Bij de andere vormen van overgangsrecht wordt uitgegaan van een positieve invalshoek, namelijk wanneer de nieuwe wettelijke regel *wel* van toepassing is.

Belangrijker is hier een tweede verschil, namelijk dat eerbiedigende werking niet zozeer ziet op het toepassingsbereik in de tijd. Eerbiedigende werking zondert bepaalde rechtsfeiten uit van het toepassingsgebied van de nieuwe wettelijke regel, ondanks dat deze rechtsfeiten zich voordoen in de periode na inwerkingtreding. Eerbiedigende werking beperkt het toepassingsbereik van een nieuwe regel, niet direct door een beperking in de tijd aan te brengen, maar door bepaalde rechtsfeiten uit te zonderen.

Bij de beschrijvingen van Popelier en Haazen valt op dat het moment van inwerkingtreding wordt gehanteerd om de afwijking aan te geven. Na zijn inwerkingtreding is de nieuwe wettelijke regel niet van toepassing op bepaalde feiten, *ondanks* dat de feiten zich voordoen *in de periode vanaf inwerkingtreding*. Er is een verband met onmiddellijke werking; eerbiedigende werking beperkt het toepassingsbereik in de tijd die onmiddellijke werking aangeeft. Echter, evenzo kan bij terugwerkende kracht en uitgestelde werking zich – naast de beperking in de tijd – een verdere beperking voordoen door middel van een eerbiediging. Bijvoorbeeld, in het geval van terugwerkende kracht voor een bepaalde periode, strekt het toepassingsbereik van de nieuwe regel zich in principe ook uit over de periode tussen het feitelijke ingangstijdstip en het latere moment van inwerkingtreding. Ook dan kan er sprake zijn van een eerbiediging; namelijk in het geval de nieuwe regel niet van toepassing is op bepaalde feiten, ondanks dat de feiten zich voordoen na dat feitelijke ingangstijdstip. Of anders gezegd: ondanks dat de nieuwe regel op zich van toepassing zou zijn op grond van de overgangsrechtelijke regel 'terugwerkende kracht' die ziet op het

124 Popelier (1999), p. 32.

125 Haazen (2001), p. 398. Vgl. Hijmans van den Bergh (1928), p. 145 die eerbiedigende werking definieert als 'de functie eener nieuwe wet, die gebiedt de volgens de oude wet tot stand gekomen rechtsbetrekkingen (...) naar de oude te beoordelen.'

126 Vergelijk ook de omschrijving van eerbiedigende werking door Polman (1984), p. 487, Van der Beek (1992), p. 37 en Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999), p. 2.

127 Vgl. De Vries Lentsch-Kostense (1992), p. 39-40 die de term 'geen werking' prefereert boven eerbiedigende werking.

toepassingsbereik in de tijd, is de regel niet van toepassing op grond van de overgangsrechtelijke regel die ziet op bepaalde rechtsfeiten. Het vraagstuk van eerbiedigende werking speelt derhalve niet alleen bij onmiddellijke werking, maar ook bij terugwerkende kracht en uitgestelde werking.

Om aan te geven dat een nieuwe wettelijke regel geen eerbiedigende werking heeft of dat een nieuwe regel bepaalde rechtsfeiten niet eerbiedigt, kan de term *exclusieve werking* worden gebruikt. Exclusieve werking heeft dan het kenmerk van een dubbele ontkenning, omdat 'niet eerbiedigen' vanuit de nieuwe wettelijke regel betekent 'niet niet toepassen'. Maar ook de positieve zijde kan worden benadrukt: exclusieve werking betekent dat de nieuwe regel van toepassing is op alle rechtsfeiten die in het toepassingsbereik in de tijd liggen. In combinatie met onmiddellijke werking resulteert exclusieve werking erin dat de wettelijke regel van toepassing is op alle rechtsfeiten die zich voordoen vanaf zijn inwerkingtreding, ongeacht of de rechtsfeiten verband houden met rechtstoestanden die reeds bestonden op het moment van inwerkingtreding. Vergelijkbare combinaties kunnen worden gemaakt met terugwerkende kracht en uitgestelde werking.

Er zijn twee belangrijke conclusies. De eerste is dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen enerzijds de trias terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking, die betrekking hebben op het temporele toepassingsbereik van een regel, en anderzijds eerbiedigende werking en exclusieve werking, die betrekking hebben op de vraag of, gegeven het toepassingsbereik *ratione materiae* en *ratione temporis*, bepaalde feiten al dan niet buiten het toepassingsbereik van de regel worden geplaatst. Als ik het goed zie, is het Knigge geweest die als eerste in de Nederlandse literatuur expliciet het onderscheid heeft blootgelegd en benoemd.¹²⁸ De tweede conclusie is dat de vraag naar eerbiedigende werking of exclusieve werking niet alleen aan de orde is bij onmiddellijke werking, maar ook bij terugwerkende kracht en bij uitgestelde werking.¹²⁹

Tot slot merk ik nog op dat uit het vorenstaande volgt dat het aanduiden van eerbiedigende werking en exclusieve werking als een temporele werking of temporele functie in zekere zin niet helemaal zuiver is, omdat deze werkingen niet zien op het vastleggen van het temporele toepassingsbereik van een regel, maar op het al dan niet uitzonderen van bepaalde rechtsfeiten die op zich binnen het temporele toepassingsbereik vallen.

2.4.6 Zes grondvormen van overgangsrecht, waaronder onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking

Zojuist is geconcludeerd dat de vraag naar eerbiedigende werking of exclusieve werking niet alleen speelt bij onmiddellijke werking, maar ook bij terugwerkende kracht en uitgestelde werking. Uiteindelijk zijn er dan zes hoofdcombinaties, zes grondvormen, te weten terugwerkende kracht met exclusieve werking, terugwerkende kracht met eerbiedigende werking, onmiddellijke werking met exclusieve werking, onmiddellijke werking met eerbiedigende werking, uitgestelde werking met exclusieve werking en uitgestelde werking met eerbiedigende werking. Dit betekent het volgende voor de traditionele invulling van, en traditionele opvatting over, begrippen als onmiddellijke werking, eerbiedigende werking en exclusieve werking.

Ten eerste betreft de traditionele omschrijving van eerbiedigende werking (vergelijk bijvoorbeeld de omschrijvingen hiervoor door Popelier en Haazen) eigenlijk de omschrijving

¹²⁸ Zie Knigge (1984), p. 88. Het onderscheid komt ook terug bij bijv. Stein (1985), p. 242-245 en 259-260, Lubbers (2004) en Bravenboer (2005), p. 466. Van der Beek (1992), p. 27-28 daarentegen lijkt deze regels onder één noemer te brengen, te weten 'verwijzingsregels'.

¹²⁹ Zie ook Knigge (1984), p. 88.

van de combinatie ‘onmiddellijke werking met eerbiedigende werking’.¹³⁰ Ten tweede volgt uit het voorgaande dat het gebruik van de termen ‘onmiddellijke werking’ en ‘exclusieve werking’ als synoniemen¹³¹ niet zuiver is.¹³² Onmiddellijke werking heeft betrekking op het temporele toepassingsbereik en exclusieve werking geeft aan dat binnen dit toepassingsbereik geen feiten worden uitgezonderd. In de situatie waarin onmiddellijke werking wordt gelijkgesteld met exclusieve werking (en *vice versa*) zal ‘onmiddellijke werking met exclusieve werking’¹³³ worden bedoeld.

Zowel ‘eerbiedigende werking’ als ‘onmiddellijke werking’ zijn echter in hun traditionele betekenis ingeburgerd in het juridische spraakgebruik. Daarom zal ik in het vervolg veelal ‘onmiddellijke werking’ en ‘eerbiedigende werking’ gebruiken ingeval er sprake is van ‘onmiddellijke werking met exclusieve werking’ respectievelijk ‘onmiddellijke werking met eerbiedigende werking’, tenzij anders aangegeven of uit de context anders blijkt.

2.4.7 Invloed op het toepassingsbereik van de ‘oude’ regel

De oude regel heeft op zich geen directe invloed op het toepassingsbereik van de nieuwe regel. Het is het overgangsrecht bij de nieuwe regel dat bepaalt of de nieuwe regel al dan niet dient te wijken voor de oude regel. Daaruit volgt reeds dat het nieuwe recht wel invloed heeft op het toepassingsbereik van de oude regel.¹³⁴

De invloed van het overgangsrecht van de nieuwe regel op het toepassingsbereik van de oude regel is het meest duidelijk bij eerbiedigende werking. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt, richt eerbiedigende werking zich niet alleen tot de nieuwe regel (namelijk dat deze nieuwe regel ten aanzien van bepaalde gevallen niet van toepassing is) maar vaak ook tot de oude regel (namelijk dat deze nog wel van toepassing is). Ik schrijf ‘vaak’ omdat dat niet steeds het geval is. Er is soms sprake van een inhoudelijke overgangsrechtelijke regel. Niet de nieuwe regel, niet de oude regel, maar de inhoudelijke overgangsrechtelijke regel is dan van toepassing op de desbetreffende feiten.¹³⁵ Ingeval de oude regel van toepassing wordt verklaard, wordt gesproken van ‘nawerking’ van de oude regel.¹³⁶

Maar niet alleen bij eerbiedigende werking, ook bij de overgangsrechtelijke regels die op het temporele toepassingsbereik zien (i.e. terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking) is er een invloed op de oude regel. Gegeven een bepaald temporeel toepassingsbereik van de nieuwe regel is het toepassingsbereik van de oude regel veelal

130 Vergelijk de term ‘onmiddellijke toepassing met respecterend effect’ bij Stein (1985), p. 243, al weet ik niet zeker of de auteur hetzelfde bedoelt als ik.

131 Bijv. HR 10 februari 1978, NJ 1979/217: ‘onmiddellijke – zgn. exclusieve – werking’, alsmede De Vries Lentsch-Kostense (1992), p. 40, Voermans (2000a), p. 7, Weggeman (2001), p. 70, Hofstra/Niessen (2002), p. 154, Verheij (2003), p. 40, Hoekstra (2008), p. 872, en de toelichting bij aanwijzing 166 van de Aanwijzingen voor de regelgeving. De Hoge Raad is inmiddels, na aanvankelijk – waarschijnlijk in navolging van Hijmans van den Bergh – de term ‘exclusieve werking’ te hebben gebruikt (voor het eerst volgens de NJ-annotator (onderdeel 8) in HR 25 november 1966, NJ 1967/259), de term ‘onmiddellijke werking’ gaan gebruiken (zie bijv. HR 2 mei 2001, BNB 2001/319).

132 Zie ook Knigge (1984), p. 88 en Stein (1984), p. 237.

133 Vergelijk de term ‘onmiddellijke toepassing met exclusief effect’ bij Stein (1984), p. 235 en 237.

134 Onder de ‘oude regel’ versta ik overigens niet alleen de regel die wordt vervangen door een nieuwe regel, maar ook de regel zoals die luidde voordat die regel werd gewijzigd (vgl. par. 2.1).

135 Men zou overigens evengoed kunnen stellen dat de ‘inhoudelijke’ overgangsrechtelijke regel een ‘normale’ regel is die een uitzondering formuleert op de andere regel en die ook eigen overgangsrecht kent. Vanuit het ene perspectief zou je dus kunnen stellen dat er één nieuwe regel is ingevoerd (stel met onmiddellijke werking) die eerbiedigende werking heeft. Vanuit het andere perspectief kan worden gesteld dat er twee regels worden ingevoerd, waarbij de ene regel de andere beperkt via de inhoud; deze regels zouden dan allebei onmiddellijke werking met exclusieve werking hebben.

136 Vgl. Van der Beek (1992), p. 38, alsmede Hijmans van den Bergh (1928), p. 145 en Haazen (2001), p. 398.

een afgeleide. De oude regel blijft normaliter van toepassing tot het feitelijke ingangstijdstip van de nieuwe regel. Een pregnant voorbeeld is terugwerkende kracht. In het geval aan de nieuwe regel terugwerkende kracht wordt verleend, is daarvan normaliter de keerzijde dat het toepassingsbereik van de oude regel wordt ingekort.¹³⁷ Voor uitgestelde werking geldt het omgekeerde: de rechtsfeiten die optreden in de periode tot het feitelijke ingangstijdstip, vallen, omdat aan de nieuwe regel uitgestelde werking is verleend, toch nog onder het toepassingsbereik van de oude regel.

2.5 NUANCERING BETEKENIS VAN CLASSIFICATIE

Hiervoor is een relatief scherp onderscheid gemaakt tussen verschillende begrippen; bijvoorbeeld tussen bekendmaking en inwerkingtreding, tussen gelding en toepassing, tussen het moment van inwerkingtreding dat het referentiemoment is en het feitelijke ingangstijdstip, tussen inwerkingtreding en overgangsrecht, en tussen terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking enerzijds en eerbiedigende werking en exclusieve werking anderzijds. Het is goed om bij de beoordeling van overgangsrecht in het oog te houden dat vormen van overgangsrecht formeel – volgens het aan de hand van vorenstaande begrippen bepaalde ‘etiket’ – kunnen verschillen maar feitelijk nagenoeg hetzelfde kunnen zijn. Ik geef enkele voorbeelden.

- Hoewel inwerkingtreding en overgangsrecht moeten worden onderscheiden, kan het moment van inwerkingtreding de overgangsrechtelijke etiketten beïnvloeden.¹³⁸ Vergelijk enerzijds (i) een wet die wordt bekendgemaakt op moment T, in werking treedt op moment T+1 en van toepassing is vanaf moment T+4 en anderzijds (ii) een wet die eveneens wordt bekendgemaakt op moment T, maar in werking treedt op moment T+4 en van toepassing is vanaf moment T+4. Aangezien het referentiemoment het moment van inwerkingtreding is heeft de eerste wet ‘uitgestelde werking’ en de tweede ‘onmiddellijke werking’. Hetgeen bij de tweede wet gebeurt, wordt ook wel uitgestelde inwerkingtreding genoemd.¹³⁹
- Een andere variant op hetzelfde thema: enerzijds (i) een wet die wordt bekendgemaakt op moment T, in werking treedt op moment T+2 en terugwerkende kracht heeft tot moment T+1, en anderzijds (ii) een wet die eveneens wordt bekendgemaakt op moment T maar die zowel in werking treedt op als van toepassing is met ingang van moment T+1. De eerste wet heeft terugwerkende kracht en de tweede wet heeft onmiddellijke werking. Materieel is er nauwelijks verschil.¹⁴⁰
- Etikettering kan een kwestie van perspectief zijn. Bijvoorbeeld, een wet die als hoofdregel onmiddellijke werking heeft, maar die niet van toepassing is op rechtsfeiten die voortvloeien uit reeds bestaande rechtstoestanden en die zich tussen het moment van

137 Vergelijk in dit verband Stein (1984), p. 235-237 die opmerkt dat onmiddellijke werking de *onjuiste* indruk kan wekken van een ‘beperkte eerbiediging’ aangezien de rechten en verplichtingen die vóór zijn inwerkingtreding uit de bestaande rechtsverhouding zijn voortgevloeid worden geëerbiedigd. Gelet op voorgaande lijkt mij dat de term ‘beperkte eerbiediging’ op zichzelf wel degelijk enigszins hout snijdt, omdat het toepassingsbereik van de nieuwe rechtsregel zich niet uitstrekt tot rechtsfeiten die zich hebben voorgedaan voor zijn inwerkingtreding. De ‘eerbiediging’ zit dus in de beperking van de tijdstoepassing van de nieuwe regel. Om verdere begripsverwarring te voorkomen (met name omdat ‘eerbiediging’ dan ook zou worden gebruikt in relatie tot temporele toepassingsbereik) en omdat de term ‘beperkte eerbiediging’ voor het overige niet veel toevoegt, zal de term echter niet verder worden gebruikt. In het verlengde zij nog opgemerkt dat evenzo een rechtsregel die terugwerkende kracht tot een bepaald moment heeft, een vorm van ‘eerbiediging’ in zich heeft. Immers, in dat geval verbindt de nieuwe rechtsregel geen rechtsgevolgen aan rechtsfeiten die zich hebben voorgedaan vóór het feitelijke ingangstijdstip (vgl. Hijmans van den Bergh (1928), p. 20, en tevens, zij het impliciet, Van Soest (1979), p. 410, alsmede De Die (1979), p. 258 met de figuur ‘geen werking’).

138 Vgl. Voermans (2000a), p. 9 en Weggeman (2001), p. 47.

139 Voermans (2000a), p. 9.

140 Het enige materiële verschil is dat bij de eerste wet pas later tot (de activiteit) toepassing kan worden overgegaan, namelijk pas na de inwerkingtreding op moment T+2.

inwerkingtreding T en moment U voordoen; na moment U is de wet exclusief van toepassing. Deze vorm van overgangsrecht betreft een combinatie van eerbiedigende werking en uitgestelde werking. Een dergelijke overgangsrechtelijke regel zou op zich op twee manieren kunnen worden geëtiketteerd. Vanuit het algemene toepassingsbereik van de wet bezien zou het overgangsrecht kunnen worden aangeduid als onmiddellijke werking met een tijdelijke eerbiedigende werking met betrekking tot bepaalde rechtsfeiten. Vanuit de rechtstoestanden bezien zou het overgangsrecht kunnen worden getypeerd als uitgestelde werking met exclusieve werking voor zover het de tijdelijk geëerbiedigde rechtstoestanden betreft en onmiddellijke werking met exclusieve werking voor zover het de overige rechtstoestanden betreft. De beschreven combinatie van eerbiedigende werking en uitgestelde werking wordt ook wel aangeduid met de term ‘partieel uitgestelde werking’.¹⁴¹ Verwarrend is dat deze combinatie vaak wordt aangeduid als ‘uitgestelde werking’, hetgeen naar mijn mening dogmatisch onzuiver is (zie par. 2.4.2).

- Een ander voorbeeld is een wet die in werking treedt op moment T en waaraan terugwerkende kracht is verleend tot T-2, maar die nog niet van toepassing is op rechtsfeiten die voortvloeien uit bepaalde rechtstoestanden en die zich hebben voorgedaan tot moment T. Vanuit het algemene toepassingsbereik van de wet bezien is er sprake van terugwerkende kracht met een tijdelijke eerbiedigende werking. Vanuit de geëerbiedigde rechtstoestand bezien heeft de wet onmiddellijke werking met exclusieve werking.
- Ook wat de invloed op het toepassingsbereik van de oude regel betreft kunnen formeel verschillende vormen van overgangsrecht feitelijk hetzelfde uitwerken. Zo is er feitelijk geen verschil tussen (i) een wet die wordt bekendgemaakt op moment T, in werking treedt op en van toepassing is vanaf moment T+2 en (ii) een wet die wordt bekendgemaakt op moment T, in werking treedt op moment T+1 en van toepassing is vanaf het moment T+2. In het eerste geval is er sprake van onmiddellijke werking en in het tweede geval van uitgestelde werking, maar in beide gevallen eindigt het toepassingsbereik van de oude regel normaliter op moment T+2.

2.6 OVERGANGSRECHT

2.6.1 Overgangsrecht in enge en in ruime zin, werkingsregels, overgangsregels, overige wettelijke overgangsmaatregelen en niet-wettelijke overgangsmaatregelen

Er is met betrekking tot de term ‘overgangsrecht’ een verschil tussen het gebruik in de theorie en het normale fiscale spraakgebruik. Men hoort niet zelden een uitspraak als ‘er is geen overgangsrecht’. Die uitspraak is theoretisch gezien niet juist. Zoals hiervoor gezien (par. 2.4.1) heeft elke wettelijke regel overgangsrecht: overgangsrecht dat in de wet is neergelegd of ongeschreven overgangsrecht; elke wettelijke regel heeft immers een temporele werking. Wanneer in de volgende hoofdstukken jurisprudentie, parlementaire geschiedenis of literatuur wordt aangehaald en daarin over ‘overgangsrecht’ wordt gesproken, dient te worden bedacht dat het dan veelal zal gaan om, wat ik hierna zal aanduiden als, ‘overgangsregels’.

Haazen omschrijft overgangsrecht als ‘dat deel van het recht dat betrekking heeft op de temporele werking van rechtsregels’.¹⁴² Dit zou overgangsrecht in enge zin kunnen worden genoemd. Overgangsrecht wordt ook ruimer opgevat,¹⁴³ bijvoorbeeld als alle maatre-

¹⁴¹ Van der Beek (1992), p. 43. Stein (1985), p. 238 hanteert de term ‘gemitigeerde onmiddellijke toepassing’.

¹⁴² Haazen (2001), p. 83

¹⁴³ Uitgebreider Polman (1984), p. 16-19 over de verschillende betekenissen waarin de term ‘overgangsrecht’ wordt gebruikt.

gelen die de overgang naar een nieuwe regel begeleiden.¹⁴⁴ Het is vooral een kwestie van etikettering maar ik zou overgangsrecht in ruime zin willen aanduiden als het geheel van werkingsregels, overgangsregels en overige wettelijke overgangsmaatregelen. Daarnaast kunnen nog niet-wettelijke overgangsmaatregelen worden onderscheiden. Ik licht deze vier categorieën toe.

De overgangsrechtelijke regels die betrekking hebben op het temporele toepassingsbereik van een regel (terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking) noem ik in navolging van Bravenboer *werkingsregels*.¹⁴⁵

Eerbiedigende werking valt onder de categorie *overgangsregels*. Ik gebruik de term 'overgangsregels' voor regels die hetzij (i) bewerkstelligen dat feiten die op zich, gelet op de werkingsregel, binnen het toepassingsbereik van een nieuwe regel vallen, niet onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen, hetzij (ii) invloed hebben op de rechtsgevolgen van de toepassing van de nieuwe regel. Deze categorie 'overgangsregels' omvat daarmee meer dan zuivere eerbiedigende werking. Van zuivere eerbiedigende werking is sprake indien op de rechtstoestanden die geëerbiedigd worden, de oude regel van toepassing wordt verklaard of een materiële wettelijke overgangsregel van toepassing is die inhoudelijk hetzelfde is als de oude regel. Het kan ook zijn dat een materiële wettelijke overgangsregel die inhoudelijk niet hetzelfde is als de oude regel, van toepassing is. Resultaat is dan dat noch de nieuwe regel noch de oude regel van toepassing is. Ondanks dat er geen sprake is van zuivere eerbiedigende werking, kan van eerbiedigende werking worden gesproken vanuit de invalshoek dat de nieuwe regel niet van toepassing is. Deze laatste variant en de zuivere eerbiedigende werking hebben gemeen dat de desbetreffende feiten buiten het toepassingsbereik van de nieuwe regel worden gebracht. Een derde soort materiële wettelijke overgangsregel beïnvloedt niet het *toepassingsbereik* van de nieuwe regel maar de *rechtsgevolgen* die de nieuwe regel aan feiten verbindt. Met betrekking tot bepaalde feiten is de nieuwe regel in verbinding met die overgangsregel van toepassing, als gevolg waarvan de rechtsgevolgen anders zijn dan in het geval die overgangsregel er niet was geweest.¹⁴⁶ Een materiële wettelijke overgangsregel wordt ook wel een overbruggingsregel genoemd.¹⁴⁷ In de volgende paragraaf noem ik enige wetgevingstechnieken waaruit de wetgever kan kiezen bij het opstellen van een overgangsregel.

De *overige wettelijke overgangsmaatregelen* zou ik negatief willen omschrijven: namelijk als de maatregelen die niet een overgangsregel in hiervoor bedoelde zin zijn, maar die wel zijn genomen in verband met de invoering van een nieuwe regel. Een voorbeeld is de overgangsmaatregel bij de invoering van art. 10a Wet VPB 1969. Deze overgangsmaatregel voorziet in een tijdelijke tegemoetkoming bij een ander (namelijk de schuldeiser) dan de belastingplichtige die door de aftrekbeperking werd getroffen (namelijk de schulde-

144 Popelier (1999), p. 7 en 25, al wordt daar de term overgangsmaatregelen gebruikt in plaats van overgangsrecht in ruime zin.

145 Bravenboer (2005), p. 466. Het lijkt er overigens op dat de auteur daarbij een onderscheid ziet tussen 'werken' en 'van toepassing zijn' van een regel. Dit lijkt me niet juist; ook werkingsregels zien immers op het toepassingsbereik van regels; vgl. Knigge (1984), p. 87.

146 Indien bijvoorbeeld een nieuwe regel die onmiddellijke werking heeft, bepaalt dat de verkoopwinst op een eigen woning voortaan wordt belast in Box 1, dan zou een materiële wettelijke overgangsregel die voorziet in compartimentering, niet meebrengen dat de verkoop van reeds bestaande eigen woningen buiten het toepassingsbereik van de nieuwe regel wordt gebracht, maar zou die regel wel invloed hebben op het rechtsgevolg (namelijk dat de waardeaan groei optreden voor de inwerkingtreding niet tot de belastinggrondslag wordt gerekend en daarmee niet wordt belast).

147 Van der Beek (1992), p. 49; vgl. Stein (1985), p. 233 die over een koppelprocedé spreekt.

naar).¹⁴⁸ Deze overgangsmaatregel beïnvloedde derhalve noch het toepassingsbereik van de nieuwe regel noch de rechtsgevolgen van de toepassing ervan. Een ander voorbeeld is een overgangsmaatregel die voorkomt dat bepaalde feiten tussen wal (oude regel) en schip (nieuwe regel) zouden vallen na invoering van de nieuwe regel.¹⁴⁹ Soms kan erover worden getwist of er nu een overgangsmaatregel of een nieuwe inhoudelijke regel aan de orde is. Een voorbeeld is de invoering van de zogenoemde *surtax*¹⁵⁰ tegelijk met de invoering van de Wet IB 2001. De *surtax* betrof een geheel nieuwe inhoudelijke regeling, maar haar invoering is ook als een overgangsmaatregel aan te merken niet alleen formeel omdat ze onderdeel is van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, maar ook materieel omdat ze erop gericht was negatieve anticipatie (handelingen uitstellen tot het moment na het van toepassing zijn van de Wet IB 2001) te voorkomen.¹⁵¹

Niet-wettelijke overgangsmaatregelen zijn maatregelen die worden genomen met het oog op de invoering van een nieuwe regel maar die niet in een wet zijn geregeld. Daarbij denk ik bijvoorbeeld aan een tijdige aankondiging van en voorlichting over de nieuwe regel, en regulering van de periodes tussen aankondiging, bekendmaking en inwerkingtreding van de nieuwe regel,¹⁵² alsmede aan het toekennen van schadevergoeding.¹⁵³ Schadevergoeding lijkt me overigens op het grensgebied tussen niet-wettelijke overgangsmaatregelen en overgangsrecht te liggen. Nog ervan afgezien dat de voorwaarden om voor schadevergoeding in aanmerking te komen in verband met een bepaalde wijziging in een wettelijke regeling kunnen zijn neergelegd, is er ook een ander verband met het 'recht'. Het is namelijk denkbaar dat in een bepaalde situatie de invoering van een nieuwe regel op zich de rechtmatigheidstoets kan doorstaan, maar niet wanneer dat gebeurt zonder het toekennen van een schadevergoeding.¹⁵⁴ Schadevergoeding kan derhalve als het sluitstuk dienen dat maakt dat een geheel van overgangsmaatregelen adequaat is.¹⁵⁵ Opmerking verdient nog dat wanneer bij een wijziging in wettelijke regels is voorzien voor het bepalen van de (hoogte van de) schadevergoeding, schadevergoeding in dat geval onder de categorie 'overige wettelijke overgangsmaatregelen' valt.

148 Wet van 13 december 1996, Stb. 651, art. II, lid 1. Een vergelijkbaar voorbeeld is de overgangsregel bij de invoering van de belastingplicht voor energiebedrijven; om te voorkomen dat energiebedrijven bepaalde transacties zouden uitvoeren tussen het moment van aankondiging en het moment van inwerkingtreding, werd in een (nadelige) overgangsregel voorzien die niet betrekking had op het energiebedrijf zelf maar op degene waarmee het bedrijf die transactie mogelijk zou uitvoeren (wet van 18 december 1997, Stb. 732, art. XII).

149 Een dergelijke overgangsmaatregel ontbrak in de situatie die in HR 18 juni 2004, BNB 2004/311 aan de orde was, maar de Hoge Raad zorgde voor reparatie met een beroep op redelijke wettoepassing.

150 Invoeringswet Wet Inkomstenbelasting 2001, art. IV.

151 Andersom kan ook: de invoering in 2001 van de inhoudelijk nieuwe regel van art. 38, lid 8, Wet IB 1964 hield verband met de op handen zijnde invoering van de Wet IB 2001 en was gericht op het voorkomen dat door middel van positieve anticipatie (handelingen vervroegen) belastingvoordelen werden behaald. Zie kort par. 11.3 over de adjectieven 'positieve' en 'negatieve'.

152 Vgl. Popelier (1999), p. 7 en 25 en Aanwijzingen voor de regelgeving, toelichting bij art. 174.

153 Zie ook Polman (1984), p. 150 en vgl. Voermans (2000a), p. 5. Hijmans van den Bergh (1928), p. 146 noemt schadevergoeding zelfs als een vorm van eerbiedigende werking.

154 Vergelijk bijv. HR 3 april 1998, NJ 1998/726, r.o. 3.4: 'de veronderstelde onrechtmatigheid van het handelen van de Staat (...) [is niet gelegen] in het uitvaardigen en uitvoeren van de Regeling als zodanig, maar in dit uitvaardigen en uitvoeren in combinatie met het achterwege laten van een voorziening als evenbedoeld', met welke voorziening werd bedoeld op de voorziening genoemd in het Leffers-arrest (HR 18 januari 1991, NJ 1992/638), te weten een financiële regeling.

155 Anders kennelijk Popelier (1999) p. 8: 'een schadevergoeding kan niet worden gelijkgesteld met een overgangsmaatregel. (...) Toekenning van een schadevergoeding begeleidt niet de overgang van de ene rechtstoestand naar de andere, maar erkent integendeel dat deze overgang niet met de nodige begeleidende maatregel gepaard gaat.'

2.6.2 Enige wetgevingstechnieken

De gereedheidskist van de overgangswetgever is groot. Het heeft weinig zin om alle denkbare wetgevingstechnieken hier te beschrijven. Dat is weinig functioneel voor dit onderzoek, omdat het onderzoek zich richt op de vraag hoe bepaald moet worden óf er overgangsregels moeten worden genomen; de technische uitwerking is, als vervolgstap, voor mijn onderzoek minder relevant. Ik volsta met een kort overzicht van enige technieken met betrekking tot de werkingsregels en overgangsregels.¹⁵⁶

De werkingsregels zijn in technisch opzicht weinig interessant. Zij zijn normaliter in de inwerkingtredingsbepaling te vinden. Vaak wordt de werkingsregel in een adem genoemd met het moment van inwerkingtreding (bijvoorbeeld: de wet treedt in werking op (...) en werkt terug tot (...)). In het geval van onmiddellijke werking wordt de werkingsregel zelfs niet eens expliciet genoemd maar afgeleid uit enerzijds het moment van inwerkingtreding en anderzijds het ontbreken van een andere werkingsregel (zie daarover ook par. 2.4.2). Ingeval in een wet verschillende regels worden ingevoerd en die regels verschillende ingangsmomenten moeten hebben, wordt veelal in de inwerkingtredingsbepaling eerst het moment van de inwerkingtreding en de algemene werkingsregel aangegeven en vervolgens in de daarna komende onderdelen van die bepaling voorzien in afwijkende werkingsregels. Soms is de werkingsregel niet in de inwerkingtredingsbepaling opgenomen, maar zit die werkingsregel verborgen in de materiële regel. Zo wordt soms in een materiële regel aangegeven dat die regel van toepassing is voor jaren waarvan de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat op het moment van inwerkingtreding; de wet heeft dan terugwerkende kracht.

Een overgangsregel kan een zuivere eerbiedigende werking bewerkstelligen door met betrekking tot bepaalde rechtstoestanden of rechtsfeiten aan te geven dat het recht dat van toepassing was tot het feitelijke ingangstijdstip van toepassing zal blijven. Een dergelijke regel wordt wel een verwijzingsregel genoemd.¹⁵⁷ Inhoudelijk hetzelfde resultaat wordt bereikt door een overgangsregel die van toepassing is op die rechtstoestanden en dezelfde rechtsgevolgen voorschrijft als de oude regel. Het kan ook zijn dat de verwijzingsregel inhoudt dat de oude regel voor een bepaalde periode van toepassing wordt verklaard (een 'tijdelijke eerbiediging'), in welk geval men wel spreekt van 'partieel uitgestelde werking' (zie par. 2.5). Andere technieken om eerbiedigende werking te bewerkstelligen zijn conversie, omzetting, gelijkstelling en de figuur van een fictie, welke technieken dicht bij elkaar liggen.¹⁵⁸ Deze technieken worden overigens niet alleen bij overgangsregels in hiervoor bedoelde zin gebruikt maar ook bij overige wettelijke overgangsmaatregelen.¹⁵⁹ Overgangsregels kunnen zorgen voor een geleidelijke overgang naar het nieuwe regime. Een techniek is de keuzeregeling: belastingplichtigen wordt de mogelijkheid geboden om ervoor te opteren dat na het feitelijke ingangstijdstip toch een zekere periode het oude regime van toepassing is.¹⁶⁰ Andere technieken zijn bijvoorbeeld

156 Zie overigens Schuiver-Bravenboer (2006) voor een overzicht van de diverse overgangstechnieken die de wetgever heeft gebruikt bij de invoering van de Wet IB 2001.

157 Van der Beek (1992), p. 27-28.

158 Zie voor het belastingrecht Schuiver-Bravenboer (2006) en voor het civiele recht De Die (1979), p. 269 en Van der Beek (1992), p. 49-50, die ook nog de figuur 'bekrachtiging' noemt, welke figuur in het belastingrecht naar mij voorkomt niet zo snel aan de orde zal zijn.

159 Zo kan in conversie worden voorzien onder de voorwaarde dat aan de vereisten van de nieuwe regeling wordt voldaan; omdat aan die vereisten moet worden voldaan kan nauwelijks van eerbiedigende werking worden gesproken. Een voorbeeld is de conversie van een beschikking afgegeven onder het oude fiscale eenheidsregime in een beschikking afgegeven onder het nieuwe fiscale eenheidsregime (wet van 11 december 2002, Stb. 618, art. IV, lid 1).

160 Zie bijv. wet van 11 december 2002, Stb. 618, art. IV, lid 2, in verband met de wijziging van het fiscale-eenheidsregime in de Wet VPB 1969.

zogenoemde ingroeiregels en afbouwregels.¹⁶¹ Ingroeiregels bewerkstelligen kort gezegd dat de rechtsgevolgen die worden verbonden aan bepaalde rechtsfeiten, geleidelijk toegroeien naar de rechtsgevolgen die zouden optreden wanneer de nieuwe regel exclusieve werking zou hebben. Afbouwregels zorgen er kort gezegd voor dat de rechtsgevolgen die worden verbonden aan bepaalde rechtsfeiten, geleidelijk worden afgebouwd van de rechtsgevolgen die de oude regel aan de feiten zou verbinden tot de rechtsgevolgen die de nieuwe regel bij exclusieve werking aan de feiten zou verbinden. Omdat in ingroeiregels en afbouwregels zowel de invloed van de oude regel als die van de nieuwe regel tot uitdrukking komt, zijn dergelijke regels in feite te zien als een mix van eerbiedigende en exclusieve werking. Het kan overigens een kwestie van perspectief zijn of van een ingroei- dan wel afbouwregel wordt gesproken.¹⁶² Een ingroeiregel (of afbouwregel) kan zowel een regel zijn die volledig van toepassing is met betrekking tot bepaalde rechtstoestanden en derhalve zorgt dat die rechtstoestanden buiten het toepassingsbereik van de nieuwe regel worden gebracht, als een regel zijn die in verbinding met de nieuwe regel wordt toegepast en invloed heeft op de rechtsgevolgen. Een techniek die wordt gebruikt om de rechtsgevolgen van een nieuwe regel te beïnvloeden, is bijvoorbeeld de zogenoemde *step-up* waardoor compartimentering wordt bewerkstelligd (i.e. de waardestijging tot de *step-up* wordt belast volgens het oude regime en de waardestijging erboven volgens het nieuwe regime).¹⁶³ Op de overgangsrechtelijke techniek van compartimentering kom ik overigens uitgebreid terug in par. 11.13.

2.7 PROBLEMEN BIJ OVERGANGSRECHTSVINDING

2.7.1 Inleiding – stappenschema

De vraag of een nieuwe regel van toepassing is op een bepaald geval, kan aan de hand van het volgende schema worden beantwoord.¹⁶⁴

- (1) Is de regel in werking getreden? Dit betreft de vraag naar de gelding van de regel.
- (2) Zo ja, valt het desbetreffende geval *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de regel?
- (3) Zo ja, valt het geval binnen het temporele toepassingsbereik van de nieuwe regel? Deze vraag kan worden opgesplitst in vier deelvragen:
 - a. Wat is het aanknopingspunt, het determinerende rechtsfeit, waaraan de regel rechtsgevolgen verbindt?
 - b. Wanneer is het feit van het desbetreffende geval dat als rechtsfeit kwalificeert, opgetreden?
 - c. Wat is de werkingsregel van de regel?
 - d. Valt het feit van het desbetreffende geval onder het temporele toepassingsbereik dat de werkingsregel dicteert?
- (4) Luidt het antwoord op de laatste deelvraag bevestigend, is dan een zogenoemde overgangsregel van toepassing op het desbetreffende geval?¹⁶⁵

161 Zie Schuver-Bravenboer (2006) voor enige voorbeelden. Binnen de ingroei- en afbouwregels kan weer verder onderscheid worden gemaakt tussen technieken; zie bijvoorbeeld de bevrozingsmethode in art. 31d Wet VPB 1969 (ingevoerd bij wet van 18 december 2003, Stb. 526).

162 Stel dat de hypotheekrenteaftrek zou worden afgeschaft. Indien een overgangsregel erin zou voorzien dat het percentage van de hypotheekrente dat in aftrek kan worden gebracht ieder jaar vijf procentpunt wordt verlaagd (100%, 95%, ..., 0%), dan kan van een afbouwregel worden gesproken vanuit het perspectief van de oude regel en van een ingroeiregel vanuit het perspectief van de nieuwe regel.

163 Zie bijvoorbeeld de herwaarderingsbepaling opgenomen in Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Stb. 2000, 216), Hoofdstuk 2, artikel IV, onderdeel C. Zie over compartimentering uitgebreider par. 11.13.

164 Dit schema is geïnspireerd op het 'stappenplan' dat Bravenboer (2005) heeft opgesteld voor 'onmiddellijke werking'.

165 Zoals in par. 2.6.1 opgemerkt, is er ook de variant dat het rechtsfeit wel binnen het toepassingsbereik valt van de nieuwe regel maar vervolgens de rechtsgevolgen worden gemitigeerd.

Indien het antwoord op de laatste vraag ontkennend is, dan valt het desbetreffende geval onder het toepassingsbereik van de regel. Indien het antwoord bevestigend is, dan kan de overgangsregel hetzij het desbetreffende geval buiten het toepassingsbereik van de nieuwe regel brengen, hetzij in samenhang met de nieuwe regel van toepassing zijn, waardoor de rechtsgevolgen van de toepassing van de nieuwe regel worden beïnvloed.

De eerste vraag zal normaliter niet veel problemen opleveren. De tweede vraag kan wel interpretatievragen oproepen, maar die vragen hebben niets van doen met overgangsrecht. De meest prangende punten voor het overgangsrecht – voor overgangsrechtsvinding – zijn (i) wat is het relevante rechtsfeit voor het intreden van de rechtsgevolgen (vraag 3a) en (ii) de vraag welk overgangsrecht de regelgever heeft willen geven¹⁶⁶ (vraag 3c en 4). Over beide punten valt veel meer te zeggen, maar ik volsta hier, gelet op het object van mijn onderzoek, met een korte bespreking.

2.7.2 Onduidelijkheid over het overgangsrecht; uitgangspunten overgangsrechtsvinding

Het kan voorkomen dat de regelgever niet uitdrukkelijk het overgangsrecht heeft bepaald van een nieuwe rechtsregel. In dat geval moet door middel van (overgangs)rechtsvinding worden achterhaald wat het overgangsrecht is. Daarbij spelen zowel de algemene interpretatiemethoden als algemene uitgangspunten van overgangsrecht een rol.¹⁶⁷

Eén van de uitgangspunten bij overgangsrechtsvinding is dat terugwerkende kracht niet snel wordt voorondersteld.¹⁶⁸ Zoals gezegd zijn bij overgangsrechtsvinding ook de algemene interpretatiemethoden van belang, zoals de grammaticale interpretatie, de wetshistorische interpretatie en de teleologische interpretatie.¹⁶⁹ Dit betekent dat ook ingeval de regelgever niet uitdrukkelijk heeft bepaald dat een regel terugwerkende kracht heeft, de rechter niettemin tot de conclusie kan komen dat aan een regel terugwerkende kracht is verleend; zie vooral HR BNB 1979/125.¹⁷⁰ Ook het omgekeerde is mogelijk. Op grond van de letterlijke tekst zou een anterieur feit onder het temporele toepassingsbereik van de

166 Een variant is nog dat het overgangsrecht meer dan een bepaling bevat die elk voor zich van toepassing zou kunnen zijn op het voorliggende geval, waardoor de vraag rijst welke bepaling van toepassing is.

167 Popelier (1999), p. 41. Vgl. ook Knigge (1984), p. 48 en Verheij (2003), p. 40-41.

168 In het Nederlandse recht is hierbij ook art. 4 Wet AB van belang (zie over dat artikel bijlage B.3.1); vergelijk bijv. HR 29 maart 1966, NJ 1966/453 (mede in het licht van de conclusie van A-G Van Oosten) en HR 27 januari 1967, NJ 1967/102. Ook het Hof van Justitie EG hanteert de niet-terugwerkende kracht als 'rule of interpretation', zie bijv. HvJ EG 12 november 1981, zaak C-212-217/80 (*Salumi*), r.o. 12. Een uitzondering op het uitgangspunt van niet-terugwerking geldt voor wijzigingen in het strafrecht die gunstig zijn voor verdachten, welke wijzigingen onmiddellijk ook voor lopende procedures (dus met terugwerkende kracht) moeten worden toegepast; vergelijk bijv. art. 15 IVBPR en in dat verband ter zake fiscale boeten bijv. HR 2 mei 2001, BNB 2001/319, r.o. 3.6.

169 Knigge (1984), p. 48.

170 HR 7 maart 1979, BNB 1979/125. Vgl. voorts HR 13 december 1950, B. 8904, HR 6 maart 1959, NJ 1962/2 (en onderdeel 4 van de noot van Veegens), HR 24 oktober 1975, NJ 1976/137 (waarover kritisch Knigge (1984), p. 44-45), en HR 4 december 1979, NJ 1980/157, althans onderdeel 2 van de conclusie van A-G Haak. Zie ook Knigge (1984), p. 52-59 over de vraag of terugwerkende kracht ondubbelzinnig moet blijken.

Opgemerkt zij wel dat de Hoge Raad in HR 9 september 2005, NJ 2006/619, r.o. 4.4, minder ruimte laat voor andere interpretatiemethoden in een specifiek situatietype; de rechter formuleerde 'het grondbeginsel van overgangsrecht (...) dat wanneer een nieuwe wet van toepassing wordt, dit niet tot gevolg heeft dat alsdan iemand een vermogensrecht verliest dat hij onder het tevoren geldende recht rechtsgeldig had verkregen' en oordeelde vervolgens met betrekking tot het voorliggende geval – waarbij afwijking van dat beginsel als resultaat zou hebben dat een octrooi dat gedurende de gehele looptijd daarvan rechtsgeldig is geweest, alsnog zou worden vernietigd krachtens een bepaling die pas na het verstrijken van de geldigheidsduur van dat octrooi in werking is getreden – dat 'indien de wetgever [een dergelijk resultaat; MP] niettemin had willen bereiken met [de litigieuze bepaling; MP], hij zulks (...) ondubbelzinnig had dienen te bepalen.'

nieuwe wet vallen, maar de aanwijzingen die andere interpretatiemethoden geven kunnen zwaarder wegen dan de oplossingsrichting die de grammaticale interpretatiemethode aan geeft. Gevolg is dan dat de rechter tot de conclusie komt dat de wet geen terugwerkende kracht heeft voor gevallen zoals het voorliggende geval.¹⁷¹

Wanneer niet is voorzien in een specifieke wettelijke overgangregeling, wordt veelal verondersteld dat de nieuwe regel onmiddellijke werking (met exclusieve werking) heeft.¹⁷² Een uitleg naar (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking is evenwel niet uitgesloten,¹⁷³ maar daarvoor lijkt wel een bepaalde terughoudendheid te gelden.¹⁷⁴ Zeker de meer recente jurisprudentie van de (belastingkamer van de) Hoge Raad duidt erop dat de Hoge Raad in beginsel aanneemt dat een wet onmiddellijke werking (met exclusieve werking) heeft wanneer die wet geen overgangsregel bevat. Zo stelt het hoogste rechtscollege betrekkelijk stellig in HR BNB 2001/375: 'Niet is voorzien in overgangsrecht. Mitsdien heeft artikel 31 van de Wet onmiddellijke werking.'¹⁷⁵ En in HR BNB 2001/319 spreekt de Hoge

171 HR 3 februari 2006, BNB 2007/70, mede in het licht van onderdeel 6 van de conclusie van A-G Wattel. Vgl. ook HR 19 juni 1953, NJ 1953/636.

172 Zie bijv. Veegens (1956), p. 358, Popelier (1999), p. 39, A-G Wattel in onderdeel 5 van zijn conclusie voor HR 24 juli 2001, BNB 2001/375, A-G Groeneveld in onderdeel 6.2 van zijn conclusie voor HR 12 juli 2002, BNB 2002/402, Feteris (onderdeel 1 van zijn annotatie bij HR 29 maart 2002, BNB 2002/255), Verheij (2003), p. 27 en 40-41 (die over een weerlegbaar rechtsvermoeden spreekt) en Bravenboer (2005), p. 466. Vgl. voor het EG-recht bijv. HvJ EG 29 januari 2002, zaak C-162/00 (*Pokrzeptowicz-Meyer*), r.o. 49-52 en HvJ EG 18 april 2002, zaak C-290/00 (*Duchon*), r.o. 21. Vgl. ook Knigge (1984), p. 86 die eerbiedigende werking als een uitzondering aanmerkt en in dat verband terecht stelt dat het begrip exclusieve werking zagezien de grammaticale interpretatiemethode vertegenwoordigt in het overgangsrecht.

Anders voor het civiele recht bijv. Leijten (1972), p. 395-400 die meent dat de vraag naar exclusieve of eerbiedigende werking van een wet, wanneer de wet daarover onduidelijk is, afhangt van de waardering van verschillende omstandigheden. Voor het civiele recht ligt een en ander mogelijk inderdaad genuanceerder en lijkt de aard van de rechtspositie van groot belang; zo spreekt de Hoge Raad in HR 9 september 2005, NJ 2006/619, r.o. 4.4, over 'het grondbeginsel van overgangsrecht (...) dat wanneer een nieuwe wet van toepassing wordt, dit niet tot gevolg heeft dat alsdan iemand een vermogensrecht verliest dat hij onder het tevoren geldende recht rechtsgeldig had verkregen.'

173 Zie bijv. HR 25 november 1966, NJ 1967/259, HR 28 november 1975, NJ 1976/177 en HR 27 maart 1981, NJ 1981/335, alsmede Hof Arnhem 9 december 1977, BNB 1979/69 en ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498 (al zou dit laatste geval ook als een geval van toetsing kunnen worden gezien). Wanneer in een overgangsregel is voorzien ligt het in beginsel niet voor de hand om die overgangsregel, gelet op het karakter daarvan, ruim uit te leggen in de zin dat daaronder ook 'nieuwe gevallen' zouden vallen; vgl. HR 20 december 2002, BNB 2003/185 en 186.

174 In sommige oudere, vooral civielrechtelijke, arresten komt overigens duidelijk een afweging van belangen/gezichtspunten door de rechter naar voren bij het bepalen van het overgangsrecht (welke methode van overgangsrechtsvinding wordt voorgestaan door bijv. Leijten (1972), p. 395-400); zie bijv. HR 10 februari 1978, NJ 1979/217 (rechtszekerheid weegt niet op tegen het belang van bedrijfsvereniging mede gelegen in de financiering van de door een wet toevertrouwde taak). Mede op basis van HR 27 maart 1981, NJ 1981/335 constateert Brunner (1985), p. 35 dat de wijze waarop de Hoge Raad omgaat met overgangsrecht wanneer daarin niet uitdrukkelijk door de wetgever is voorzien, er een is die is gebaseerd op afweging van belangen.

175 HR 24 juli 2001, BNB 2001/375. In vergelijkbare zin HR 29 maart 2002, BNB 2002/255: 'De Aanpassingswetten (...), waarbij de desbetreffende wijziging (...) haar beslag kreeg, voorzien namelijk niet in overgangsrecht (...). Dit betekent dat die wijziging onmiddellijke werking heeft.' Vgl. eerder HR 10 maart 1967, NJ 1967/199 en HR 29 juni 1994, BNB 1994/265, r.o. 3.3. Opgemerkt zij overigens dat de civiele kamer van de Hoge Raad wat meer ruimte lijkt in te bouwen voor andere gezichtspunten; zie bijv. HR 5 januari 1990, NJ 1990/313: 'Nu de wet zelf geen overgangsbepalingen bevat, moet uit inhoud en strekking van de wet worden afgeleid, welke regels de overgang van de werking van het besluit naar die van de wet beheersen.'

Raad over de algemene regel van onmiddellijke werking,¹⁷⁶ al zou het kunnen zijn dat daarmee slechts werd aangegeven dat bij de betreffende wet de algemene regel onmiddellijke werking was.¹⁷⁷ Opmerking verdient nog dat de Hoge Raad meer recent tot een vorm van eerbiedigende werking kwam (kort en niet zuiver gezegd inhoudende dat de nieuwe eis van bewaarplicht niet geldt ter zake van bestaande leningen) met de motivering 'nu de op 1 januari 2001 in werking getreden bepaling van artikel 3.123 Wet IB 2001 geen overgangsregeling kent en de wetgever, zo volgt uit de (...) wetsgeschiedenis, niet met terugwerkende kracht een bewaarplicht van schriftelijke bescheiden heeft willen invoeren (...)'.¹⁷⁸ Omdat de eerdergenoemde jurisprudentie erop duidt dat ingeval een overgangsregeling ontbreekt de Hoge Raad in de regel aanneemt dat de betreffende wijziging onmiddellijke werking heeft, is het mijns ziens opmerkelijk dat de Hoge Raad hier – gelet op het woord 'nu' – het ontbreken van een overgangsregeling juist als een argument in de andere richting gebruikt.

2.7.3 Onduidelijkheid over het determinerende rechtsfeit: inleiding – materieel en formeel belastingrecht

In de tweede plaats kunnen er interpretatieproblemen zijn met betrekking tot het determinerende rechtsfeit. Het is niet steeds duidelijk wat het exacte aanknopingspunt voor de toepassing van de nieuwe rechtsregel is. De bepaling van het aanknopingspunt wordt daarom ook wel als belangrijkste probleempunt gezien voor de vraag of een bepaald geval onder het toepassingsgebied van een nieuwe regel valt.¹⁷⁹ Ik schets in deze paragraaf in hoofdlijnen de problematiek en enige uitgangspunten.

Een goed startpunt om de problematiek van het aanknopingspunt van een regel te illustreren, is de opvatting van Fuller. Nadat Fuller eerst de 'absurditeit' van terugwerkende kracht van wetgeving heeft geïllustreerd aan de hand van het strafrecht¹⁸⁰ komt hij met een opvallende visie met betrekking tot belastingwetgeving:

'Contrast with the ex post facto criminal statute a tax law first enacted, let us say, in 1963 imposing a tax on financial gains realized in 1960 at a time when such gains were not yet subject to tax. Such a statute may be grossly unjust, but it cannot be said that it is, strictly, speaking retroactive. To be sure, it bases the amount of the tax on something that happened in the past. But the only act it requires of its addressee is a very simple one, namely, that he pays the tax demanded. This requirement operates prospectively. We do not, in other words, enact tax laws today that order a man to have paid taxes yesterday, though we may pass today a tax law that determines the levy to be imposed on the basis of events occurring in the past.'¹⁸¹

176 HR 2 mei 2001, BNB 2001/319. Anders: Hof Arnhem 9 december 1977, BNB 1979/69: 'dat naar het oordeel van het Hof bij het ontbreken van een overgangsregeling in een nieuwe belastingwet uit het karakter van de belastingwetgeving voortvloeit dat aan de nieuwe wet eerbiedigende werking moet worden toegekend, tenzij zich bijzondere omstandigheden zouden voordoen, welke tot een andere beslissing zouden moeten nopen.' Opgemerkt zij verder dat ook de civiele kamer in HR 1 juni 2007, NJ 2007/310 spreekt over 'het algemene uitgangspunt van onmiddellijke werking van het nieuwe recht', maar daarmee lijkt vooral te worden bedoeld op het desbetreffende nieuwe recht.

177 Maar ik neig Feteris (onderdeel 1 van zijn annotatie bij HR 29 maart 2002, BNB 2002/255) te volgen, die de overweging algemeen opvat.

178 HR 21 september 2007, BNB 2008/92, r.o. 3.3.

179 Popelier (1999), p. 41 en vgl. Polman (1984), p. 323 en Fisch (1997), p. 1072. Ook uit de analyse van Knigge (1984), p. 42-50 over twijfelgevallen of er sprake is van terugwerkende kracht, komt naar voren dat daarbij de vraag wat het rechtsfeit is centraal staat.

180 Fuller (1969), p. 59: 'It is the retroactive criminal statute that calls most directly to mind the brutal absurdity of commanding a man today to do something yesterday.'

181 Fuller (1969), p. 59.

Fuller merkt derhalve als relevant feit aan de verplichting om belasting te betalen. Aangezien die verplichting pas ontstaat na de inwerkingtreding, is er geen sprake van terugwerkende kracht. Fuller bespreekt en weerlegt vervolgens zelf nog een tweetal tegenargumenten, maar die weerleggingen zijn naar mijn mening niet overtuigend. Zij komen er in essentie op neer dat wanneer hier wel van terugwerkende kracht zou worden gesproken, dit zou betekenen dat regelgeving nooit zou kunnen veranderen.¹⁸² Wat van de juistheid van die laatste gevolgtrekking ook zij, het gegeven dat het laatste onwenselijk zou zijn, brengt niet logischerwijs mee dat er dus geen sprake kan zijn van terugwerkende kracht. Fuller lijkt zelf overigens niet al te zeker te zijn van de juistheid van zijn standpunt.¹⁸³ In de literatuur is voor zover ik kan overzien weinig steun te vinden voor het standpunt van Fuller.¹⁸⁴ In feite houdt het standpunt in dat in het belastingrecht nimmer sprake zal zijn van terugwerkende kracht, behalve in het geval dat een nieuwe wet zou dicteren dat burgers reeds een bedrag aan belasting *hadden moeten betalen* in het verleden.

Er heerst naar mij voorkomt consensus over de opvatting dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen materiële regels en procedurele regels, dat wil zeggen op het gebied van het belastingrecht: tussen het materiële belastingrecht en het formele belastingrecht.¹⁸⁵ Voor het materiële belastingrecht wordt aangenomen dat wanneer een wet onmiddellijke werking heeft, dit kort gezegd betekent dat de wet van toepassing is op belastbare feiten die na haar inwerkingtreding optreden. Voor procedurele regelgeving in het algemeen wordt aangenomen dat veranderingen onmiddellijke werking hebben, waarmee wordt bedoeld dat de veranderingen direct van toepassing zijn op lopende procedures.¹⁸⁶ Dit betekent dat onmiddellijke werking meebrengt dat op de onderliggende materiële rechtsfeiten andere procedureregels van toepassing kunnen zijn dan de procedureregels die van toepassing waren op het moment dat die materiële rechtsfeiten waren opgetreden.¹⁸⁷ Voor procedurele regelgeving is het aanknopingspunt niet het onderliggende rechtsfeit, maar de procedurele gebeurtenis waarop de regel betrekking heeft. Dit

182 Zie Fuller (1969), p. 59-61; en bijvoorbeeld de opmerking 'if every time a men relied on existing law in arranging his affairs, he were made secure against any change in legal rules, the whole body of our law would be ossified forever' (p. 60).

183 Niet voor niets beëindigt Fuller (1969), p. 61 zijn analyse met: 'at this point we must cut short this dialogue and leave its issues unresolved. The purpose of presenting it has been merely to indicate some of the difficulties surrounding the concept of the retroactive law, difficulties that are by no means confined to the law of taxation'

184 Terecht kritisch bijv. ook Sampford (2006), p. 19-21 en Juratowitch (2008), p. 16-17; zie voor mijn opvatting eerder Happé en Pauwels (2005), p. 62-63. Enige aanhang lijkt de opvatting van Fuller wel te hebben; behalve Waldron (2004), p. 632 lijkt ook Veegens (1956), p. 357 op eenzelfde lijn te zitten.

185 Feteris (2007a), p. 1 omschrijft de term formeel belastingrecht als: 'het geheel van regels betreffende de wijze waarop het materiële belastingschulden behoren uit te monden in daadwerkelijke betaling van belasting.'

186 Vgl. EHRM 19 december 1997, nr. 26737/95 (*Brualla Gomez*), r.o. 35: 'a generally recognised principle that, save where expressly provided to the contrary, procedural rules apply immediately to proceedings that are under way' en HvJ EG 7 september 1999, zaak C-61/98 (*De Haan*), r.o. 13: 'dat volgens vaste rechtspraak procedureregels in het algemeen worden geacht van toepassing te zijn op alle bij hun inwerkingtreding aanhangige gedingen, in tegenstelling tot materiële regels, die doorgaans aldus worden uitgelegd, dat zij niet van toepassing zijn op vóór hun inwerkingtreding bestaande situaties.' Vgl. voor het strafrecht bijv. HR 11 oktober 1994, NJ 1995/156, r.o. 5.5: 'In het algemeen moet de rechter, bij verandering van wettelijke bepalingen betreffende de vormen der rechtspleging, de wet toepassen gelijk deze geldt ten tijde van zijn handelen', alsmede HR 7 november 2008, RvdW 2008/1014. Zie voorts bijv. Sampford (2006), p. 122-123 en 253-254 en Raitio (2008), p. 11.

187 Vgl. HR 29 maart 2002, BNB 2002/255, r.o. 3.2: '(...) De hiervoor bedoelde tekst van artikel 29, lid 2, AWR is ook van toepassing op navorderingsaanslagen over jaren welke zijn gelegen – en dus met betrekking tot feiten welke zich hebben voorgedaan – vóór 1994', en voor het strafrecht bijv. HR 11 oktober 1994, NJ 1995/156.

geldt ook voor het formele belastingrecht.¹⁸⁸ De kwalificatie van een regel als formeelrechtelijk dan wel materieelrechtelijk kan, door het daarmee verbandhoudende verschil in aanknopingspunt, verstrekken gevolgen hebben. Dit kan aan de hand van HR BNB 2001/375 worden geïllustreerd. In die zaak werd beslist enerzijds dat een loonbestanddeel genoten vóór de inwerkingtreding van de betreffende regel toch – en ondanks de niet-terugwerkende kracht van die regel – onder het toepassingsbereik van die regel komt (zie daarover kritisch Bravenboer; hierna in par. 2.7.4) en anderzijds dat een andere wijziging – per 1 januari 1997 met onmiddellijke werking – die meebracht dat bepaalde vergoedingen tot het loon worden gerekend, niet van toepassing was op vergoedingen genoten vóór 1 januari 1997.¹⁸⁹ In het eerste geval was het aanknopingspunt (het moment van) de heffing, kennelijk omdat de regel volledig als een heffingsregel (en daarmee als een regel op het gebied van formeel belastingrecht) werd gekwalificeerd; in het tweede geval betrof het aanknopingspunt het genieten van de vergoeding, omdat de wijziging gelegen was op het gebied van het materieel belastingrecht.

Met betrekking tot regels op het gebied van het materieel belastingrecht kan verschil in opvatting bestaan over het aanknopingspunt. Een goed voorbeeld is het verschil tussen de Nederlandse opvatting en de Belgische opvatting. In België wordt een onderscheid gemaakt tussen ‘belastingen met onmiddellijke voltrekking’ (zoals de btw en successierechten) en belastingen waarbij het belastbare feit pas na verloop van een referentieperiode ontstaat (zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting).¹⁹⁰ Verschil met de Nederlandse opvatting kan vooral ontstaan bij de tweede soort belastingen. Bijvoorbeeld met betrekking tot de inkomstenbelasting geldt volgens de Belgische rechter dat ‘de belastingschuld definitief [ontstaat] op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten die de belastingbasis uitmaken, verworven zijn. [Er bestaat], uit het oogpunt van de fiscale wet, geen onherroepelijk vastgelegde toestand (...) vóór de afsluiting van het belastbaar tijdperk. (...) Een wet die vóór dat tijdstip nieuwe belastbare feiten of grondslagen invoert, heeft geen terugwerkende kracht.’¹⁹¹ Peeters wijst erop dat indien de aftrek van hypotheekrente zou worden afgeschaft op enig moment in een jaar met ingang van datzelfde jaar, zulks in België niet zou worden aangemerkt als ‘juridische retroactiviteit’.¹⁹² Deze auteur geeft vervolgens aan een voorkeur te hebben voor de Nederlandse opvatting, althans het Nederlandse uitgangspunt dat de wetgeving wordt toegepast zoals die gold bij aanvang van het tijdvak en niet zoals die geldt op einde van het tijdvak.¹⁹³ Naar de Nederlandse opvatting zou er naar mijn mening inderdaad van terugwerkende kracht worden gesproken indien wetgeving die in de loop van het tijdvak wordt ingevoerd, van toepassing zou zijn op inkomsten of

188 Zie ook Feteris in onderdeel a van zijn annotatie bij HR 29 maart 2002, BNB 2002/255 en Bravenboer (2005), onderdeel 4.3. Vgl. ook de belastingzaak HvJ EG 1 juli 2004, V-N 2004/39.24 (*Tsapalos en Diamantakis*), r.o. 19-23.

189 HR 24 juli 2001, BNB 2001/375, r.o. 3.3 en 3.4.

190 De Jonckheere (1998), p. 121-122.

191 Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, punt B.11. Deze opvatting betekende in het voorliggende geval: ‘B.14.2. Nu de wet van 24 december 2002 werd bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 31 december 2002, en de bepalingen inzake de inkomstenbelasting in werking treden op 1 januari 2002, verleent het bestreden artikel (...) geen terugwerkende kracht aan de artikelen 2 tot 5 van de wet van 24 december 2002, aangezien deze laatste de fiscale situatie betreffen van inkomsten waarvan de voorwaarden voor belastingheffing niet kunnen worden beschouwd als zijnde definitief vastgelegd.’ Zie over de opvatting ook De Jonckheere (1998), p. 121-122.

192 Peeters (1999), p. 83-89 (met name onderdeel 8 en 9). Opmerking verdient dat in Duitsland en Spanje kennelijk ook een onderscheid, althans conceptueel, wordt gemaakt tussen enerzijds nieuwe wetgeving wier toepassingsbereik zich uitstrekt tot een of meer jaren gelegen vóór het belastingjaar waarin de wijziging wordt ingevoerd, en anderzijds nieuwe wetgeving die gedurende het lopende belastingjaar wordt ingevoerd en van toepassing is met ingang van het begin van dat belastingjaar (zie Thuronyi (2003), p. 78-79).

193 Peeters (1999), p. 101-102. Kritisch voorts Vandenberghe (2004), p. 28-30.

uitgaven van vóór de inwerkingtreding;¹⁹⁴ centraal staan in beginsel de rechtshandelingen en niet het uiteindelijke belastbare bedrag aan het einde van het jaar.¹⁹⁵ Dat neemt niet weg dat, zoals in de volgende paragraaf naar voren komt, er ook in de Nederlandse opvatting vragen kunnen rijzen wanneer in de inkomsten- of vennootschapsbelasting gedurende het tijdvak een wijziging met onmiddellijke werking optreedt.

Eerst nog een voorbeeld om de problematiek rondom het determinerende rechtsfeit te illustreren. In de literatuur heeft vrij recent een discussie plaatsgevonden over het overgangsrecht met betrekking tot de wijziging van de verliesverrekeningsregels bij de Wet werken aan winst. Deze wijziging – inhoudende een verkorting van de periodes waarin voorwaartse en achterwaartse verliesverrekening mogelijk is – had onmiddellijke werking. Schuver-Bravenboer stelt dat er in beginsel drie mogelijke antwoorden zijn op de vraag welke regels van toepassing zijn voor verliesverrekening na de inwerkingtreding op 1 januari 2007:¹⁹⁶

- (i) de regels uit het verliesjaar (ertoe leidend dat op de oude verliezen de oude regels van toepassing blijven);
- (ii) de regels uit het winstjaar (ertoe leidend (a) dat bij voorwaartse verrekening van een verlies met winst behaald na 1 januari 2007 de nieuwe regels van toepassing zijn, dus ook voor zover het gaat om verrekening van oude verliezen en (b) dat bij achterwaartse verrekening van een verlies met winst behaald voor 1 januari 2007 de oude regels van toepassing zijn, dus ook voor zover het gaat om verrekening van verliezen geleden na 1 januari 2007); en
- (iii) de regels uit het aanslagjaar.

Schuver-Bravenboer wijst optie (i) af op basis van de wetsgeschiedenis. Voorts is naar haar mening optie (ii) evenmin de juiste omdat in dat geval een verlies uit 2009 nog verrekend kan worden met een winst uit 2006, hetgeen niet de bedoeling kan zijn, mede gelet op het feit dat volgens de nieuwe regel de periode van achterwaartse verliesverrekening is beperkt tot een jaar. Optie (iii) is naar het oordeel van de auteur wel de juiste, omdat verliesverrekeningsregels niet tot het materiële belastingrecht, maar tot het formele belastingrecht behoren. Dit brengt met zich dat de regels bepalend zijn die van toepassing zijn op het moment dat de ‘verrekeningsaanslag’ wordt opgelegd. De auteur wijst er vervolgens – op zich terecht – op dat dit betekent dat wanneer een verlies uit 2005 wordt vastgesteld in 2007 het verlies maar een jaar achterwaarts verrekend kan worden, terwijl achterwaartse verrekening van drie jaar mogelijk zou zijn geweest wanneer het verlies in 2006 wordt vastgesteld.

194 Zo ook in de Verenigde Staten zie Logue (1996), p. 1133 en 1168. Ter vergelijking in Polen is een dergelijke terugwerkende kracht tot het begin van het jaar kennelijk zelfs niet toegestaan (zie International Academy of Comparative Law (2007), p. 186 en p. 477).

195 Zie bijv. A-G Van Soest in onderdeel 4 van zijn conclusie voor HR 9 maart 1983, BNB 1983/119 en vgl. Schuver-Bravenboer (2006b), p. 609. Zie bijvoorbeeld inzake een wijziging in de vennootschapsbelasting die onmiddellijke werking had, de volgende vraag: ‘De leden van de fractie van het CDA signaleren dat in bepaalde gevallen het tijdstip waarop de wet van toepassing wordt niet samenvalt met de wisseling van kalenderjaar. Zij vragen welke systematiek voor belastingplichtigen dan geldt.’ en het antwoord van de Staatssecretaris: ‘De voorgestelde wijzigingen grijpen aan bij rechtshandelingen. In welk kalenderjaar deze rechtshandelingen plaatsvinden, is daarbij niet van belang. Slechts van belang is of de rechtshandeling (omzetting, prijsgeven, verkrijgen of vervreemden (...)) plaatsvindt voor of na inwerkingtreding van deze wet’ (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 686, nr. 6, p. 14).

196 Schuver-Bravenboer (2006a), p. 988-990.

In een reactie op het artikel van Schuver-Bravenboer stelt Post juist dat optie (ii) van toepassing is: 'regels uit verliesjaar zijn én blijven bepalend.'¹⁹⁷ Deze conclusie baseert de auteur op een passage uit de parlementaire geschiedenis van de invoering van de Wet IB 2001, waarin werd gesteld dat 'bij het treffen van een overgangsregeling voor bedoelde verliezen tot uitgangspunt [is] genomen dat verliesverrekening plaatsvindt volgens de verliesverrekeningssystematiek van het jaar waarin het verlies is ontstaan.'

Gelet op het feit dat ik wil illustreren dat de bepaling van het aanknopingspunt problematisch kan zijn, komt het niet slecht uit dat ik een opvatting heb die afwijkt zowel van die van Schuver-Bravenboer als van die van Post. Post ziet naar mijn mening over het hoofd dat het, in de zojuist geciteerde passage genoemde, uitgangspunt niet de visie weergeeft met betrekking tot de gevolgen van onmiddellijke werking, maar dat het een inhoudelijke leidraad aangeeft die bij de vormgeving van de desbetreffende overgangsregeling is gehanteerd.¹⁹⁸ Schuver-Bravenboer gooit ten onrechte achterwaartse en voorwaartse verliesverrekening op een hoop. Het determinerende rechtsfeit bij achterwaartse verliesverrekening is naar mijn mening het verlies dat wordt geleden; doordat verlies wordt geleden treedt het rechtsgevolg achterwaartse verliesverrekening op. Achterwaartse verliesverrekening wordt daarom beheerst door de regels die van toepassing zijn in het verliesjaar – in zoverre optie (i) derhalve.¹⁹⁹ Bij voorwaartse verliesverrekening is de bestaande situatie dat er verliezen zijn en wordt de voorwaartse verliesverrekening opgeroepen door het feit dat er winst wordt gemaakt. De winst is hier het determinerende rechtsfeit. Dit betekent dat voorwaartse verliesverrekening wordt beheerst door de regels die van toepassing zijn in het winstjaar – in zoverre optie (ii) derhalve.²⁰⁰ Mijn opvatting impliceert ook, hoewel ik toegeef dat verliesverrekening op het grensvlak van materieel en formeel belastingrecht ligt, dat ik – anders dan Schuver-Bravenboer – meen dat verliesverrekening een onderdeel van materieel belastingrecht is (geen optie (iii) derhalve).²⁰¹ Verliezen bepalen immers mede het belastbare bedrag, welk bedrag weer de basis vormt voor de materiële belastingsschuld (vgl. art. 20 jo. art. 7 Wet VPB 1969). Daaraan doet niet af dat verliesverrekening voor het overige is omgeven door een heel beschikkingensysteem dat wél op het terrein van het formele belastingrecht ligt.

2.7.4 Onduidelijkheid over het determinerende rechtsfeit: enige voorbeelden

De problematiek rondom het determinerende rechtsfeit, het aanknopingspunt, lijkt zich in het bijzonder voor te doen (i) bij regels op het gebied van het formele belastingrecht, (ii) bij regels die zich bevinden in het grensgebied tussen formeelrechtelijke en materieelrechtelijke regels (iii) ingeval een regel wordt ingevoerd met onmiddellijke werking op enig tijdstip in de loop van een tijdvak en die regel er een is op het gebied van bijvoorbeeld de

197 Post (2006). De auteur is evenwel niet duidelijk over voorwaartse verliesverrekening; enerzijds volgt uit zijn stelling dat de regels uit het verliesjaar bepalend blijven, dat ook voorwaartse verliesverrekening geschiedt op basis van de regels van het verliesjaar, anderzijds merkt hij op dat voorwaartse verrekening van verlies uit 2006 plaatsvindt 'in beginsel overeenkomstig de regels van 2006 (onbeperkt), maar deze regels worden met ingang van 1 januari 2007 gewijzigd.'

198 In gelijke zin Schuver-Bravenboer in haar naschrift bij Post (2006).

199 Vgl. Hof Arnhem 12 juli 1968, BNB 1969/45. Vgl. tevens HR 3 november 1976, BNB 1977/15, althans de laatste paragraaf van de BNB-annotatie van Den Boer.

200 Vergelijk, zij het dat om voorwaartse verrekening van zogenoemde inhaalverliezen met winsten van een buitenlandse inrichting ging maar dat maakt m.i. conceptueel niet uit, HR 5 september 1979, BNB 1979/307, alsmede over voorwaartse verliesverrekening in het algemeen Den Boer in de BNB-annotatie bij dat arrest: 'het [is] geen buitengewone zaak dat de compensatietermijn beoordeeld wordt vanuit het jaar waarin compensatie moet plaatsvinden.'

201 Vgl. HR 5 september 1979, BNB 1979/307 en met name de conclusie daarbij van A-G Van Soest, waarin naar voren komt dat de A-G verrekening van inhaalverliezen als een kwestie van materieel belastingrecht ziet. Vgl. voorts HR 3 november 1976, BNB 1977/15 inzake een wijziging van de middelingsregeling, waarin naar voren komt dat de Hoge Raad het verzoek tot teruggaaf (hetgeen op kwalificatie van de middelingsregeling als formeelrechtelijk zou hebben geduid) niet als aanknopingspunt ziet voor de vraag of de oude of nieuwe regeling van toepassing is.

inkomsten- en vennootschapsbelasting, waar de materiële belastingschuld gedurende het jaar aangroeit en pas aan het einde van het tijdvak vaststaat. De problematiek is op zich vrij simpel te vermijden. Het enige wat dient te gebeuren is dat de overgangswetgever duidelijk in de wet, door in overgangsregels of overige wettelijke overgangsmaatregelen te voorzien, aangeeft met betrekking tot welke gevallen de wet voor het eerst van toepassing is. Daarom en omdat de problematiek niet tot de kern van het onderhavige onderzoek behoort, volsta ik hier met enige voorbeelden.²⁰²

Ad i) formeelrechtelijke regels

In HR BNB 2002/255 was de wijziging van art. 29, lid 2, AWR per 1 januari 1994 aan de orde, welke wijziging onmiddellijke werking had en voorzag in doorwerking van omkering van de bewijslast naar navorderingsaanslagen. In het voorliggende geval was een navorderingsaanslag opgelegd na 1 januari 1994 aan de orde; de Hoge Raad oordeelde dat de gewijzigde tekst 'ook van toepassing op navorderingsaanslagen [is] over jaren welke zijn gelegen – en dus met betrekking tot feiten welke zich hebben voorgedaan – vóór 1994. De Aanpassingswetten (...) voorzien namelijk niet in overangsrecht met betrekking tot navorderingsaanslagen over belastingjaren gelegen vóór de invoering van die wijziging.'²⁰³ BNB-annotator Feteris had kritiek op dit oordeel; behalve dat Feteris meende dat een overgangsregel opgenomen in een aanpalende wet van toepassing was, had hij – en dat is hier vooral van belang – kritiek op het aanknopingspunt dat de Hoge Raad kiest, namelijk het opleggen van de navorderingsaanslag. Kritiekpunt was dat hoewel dat aanknopingspunt 'een natuurlijk aanknopingspunt [was], aangezien de wetswijziging betrekking had op de mogelijkheid tot het opleggen van navorderingsaanslagen (...) het echter niet direct voor de hand [ligt] om (...) aansluiting te zoeken bij het tijdstip waarop de navorderingsaanslag wordt opgelegd, aangezien de omkering van de bewijslast volgens de bewoordingen van de AWR betrekking heeft op de beslissing op een bezwaar- of beroepschrift, en niet op de vaststelling van een aanslag.' Als de Hoge Raad inderdaad het opleggen van de navorderingsaanslag als aanknopingspunt heeft genomen,²⁰⁴ is die kritiek terecht; art. 29, lid 2 (inmiddels: oud), AWR ziet immers op de beslissing op beroep.

Ad ii) grensgebied formeel en materieel belastingrecht

Bij regels die zich bevinden op het grensgebied tussen formeel en materieel belastingrecht, speelt in het bijzonder het probleem van het bepalen van het relevante rechtsfeit.²⁰⁵ Zie bijvoorbeeld de hiervoor weergegeven discussie met betrekking tot regels op het gebied

202 Zie voor punten (i) en (ii) uitgebreider Bravenboer (2005).

203 HR 29 maart 2002, BNB 2002/255.

204 De uitspraak lijkt mij op dit punt echter niet concludent; de uitspraak sluit niet uit (maar bevestigt evenmin) dat de gewijzigde bepaling (toch) van toepassing kan zijn op een beslissing van een rechter na 1 januari 1994 op een beroep met betrekking tot een navorderingsaanslag die is opgelegd vóór 1 januari 1994.

205 Kritiek over het kunnen maken van een duidelijk onderscheid tussen materiële en procedurele regels in verband met overangsrecht; bijv. Fisch (1997), p. 1087. Zelf meen ik dat bijvoorbeeld met betrekking tot regels op het gebied van bewijs (bijv. verdeling bewijslast en inhoud van bewijs), welke regels over het algemeen worden gekwalificeerd als formeelrechtelijk van aard, de belastingwetgever de nodige aandacht dient te schenken aan het overangsrecht, omdat juist bij wijziging van bewijsregels het gevaar bestaat dat van belastingplichtigen bewijs word verlangd dat ze niet meer kunnen leveren. Vgl. HR 21 september 2007, BNB 2008/92.

van verliesverrekening.²⁰⁶ Het probleem speelt nog sterker wanneer een wijziging zowel formeelrechtelijk als materieelrechtelijk van aard is. Aan Bravenboer ontleen ik het voorbeeld van HR BNB 2001/375, waarin toepassing van de met ingang van 1 januari 1997 met onmiddellijke werking ingevoerde eindheffingsregeling van art. 31 Wet LB 1964 aan de orde was. De Hoge Raad oordeelde dat 'de onmiddellijke werking van artikel 31 [meebrengt] dat het artikel ook van toepassing is op in het artikel genoemde loonbestanddelen welke vóór 1 januari 1997 zijn genoten maar die pas na 31 december 1996 in de heffing van de loonbelasting zijn betrokken.'²⁰⁷ Bravenboer stelt dat de eindheffingsregeling gevolgen heeft voor zowel de omvang van de materiële belastingschuld (namelijk wijziging van het heffingsobject) als voor de vaststelling van de formele belastingschuld (namelijk wijziging van het naheffingsregime), en dat daarom enerzijds het oordeel van de Hoge Raad dat de regeling kan worden toegepast op loon dat voor 1 januari 1997 is genoten niet juist is, en anderzijds het oordeel wel juist is dat naheffingsaanslagen na 31 december 1996 met toepassing van eindheffing worden opgelegd.²⁰⁸

Ad iii) wijziging op enig tijdstip in de loop van een tijdvak

Van Soest noemt als hoofdregel van het fiscale overgangsrecht dat 'het moment van het ontstaan van de materiële belastingschuld beslissend is voor de vraag, welke wettelijke bepalingen van toepassing zijn.'²⁰⁹ Deze regel is goed bruikbaar wanneer het feitelijke ingangstijdstip van een wet samenvalt met het begin van een belastingtijdvak. Maar wat indien het feitelijke ingangstijdstip van een wijziging in de inkomsten- of vennootschapsbelasting gelegen is op enig tijdstip in de loop van een tijdvak? Naar de Belgische opvatting levert dat geen problemen op en zou de regel nog steeds bruikbaar zijn; naar die opvatting ontstaat de materiële belastingschuld immers pas aan het einde van het tijdvak (zie par. 2.7.3). Van Soest heeft de beperkingen van voornoemde hoofdregel ingezien en stelt dat ingeval het de wetgever te doen is om de fiscale behandeling van bepaalde verrichtingen en de daarop gerichte wijziging op een datum in werking treedt die los staat van het begin en einde van het tijdvak, 'de nieuwe bepaling van kracht is voor rechtshandelingen tot stand gekomen voor of na die datum.'²¹⁰ Toch kunnen nog overgangsrechtelijke vragen rijzen bij een wijziging gedurende een tijdvak. Dit houdt verband met de complexiteit van het 'belastbare feit'.²¹¹ Het belastbare feit in ruime zin (het complex van alle factoren die de belastingschuld bepalen) omvat, aldus Wattel, (a) het voorwerp van de belasting, (b) het belastbare feit in enge zin (de aanwijzing van de belaste handeling, gebeurtenis of toestand), (c) de maatstaf van heffing en (d) het tarief.²¹² Een wijziging gedurende het tijdvak met betrekking tot een handeling of gebeurtenis is gelet op het voorgaande weinig problematisch: de wijziging is van toepassing op handelingen en gebeurtenissen die fiscaal – bij-

206 In het strafrecht kan de problematiek ook spelen. Een voorbeeld is HR 11 oktober 1994, NJ 1995/156 waarin de zogenoemde Plukze-wetgeving aan de orde was die zowel materieelrechtelijke als strafvorderlijke bepalingen bevatte. De vraag rees wat de onmiddellijke werking van de ontnemingsprocedure betekende, op welke vraag ten minste drie antwoorden mogelijk bleken te zijn. A-G Fokkens stelde dat de ontnemingsprocedure zozeer verstrengd was met het nieuwe materiële recht dat de procedure alleen moet worden gevolgd als het strafbare feit na de inwerkingtreding van de wet op 1 maart 1993 was begaan (antwoord 1). De Hoge Raad stelde eerst dat 'als uitgangspunt geldt dat de procedurele bepalingen van de Wet van toepassing zijn bij de behandeling van zaken na het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet' (antwoord 2), maar dat een redelijke uitleg van een passage uit de memorie van toelichting meebrengt 'dat de wetgever (...) heeft beoogd [procedures tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel] eerst van toepassing te doen zijn op die strafzaken die op of na 1 maart 1993 in eerste aanleg aanhangig zijn gemaakt' (antwoord 3).

207 HR 24 juli 2001, BNB 2001/375, r.o. 3.4.

208 Bravenboer (2005), onderdeel 5.2.

209 A-G Van Soest in zijn conclusie voor HR 3 november 1976, BNB 1977/15, alsmede Bravenboer (2005), p. 467, beiden met meer verwijzingen.

210 A-G Van Soest in onderdeel 4 van zijn conclusie voor HR 9 maart 1983, BNB 1983/119. Vgl. voorts Kamerstukken II, 2003-2004, 29 686, nr. 6, p. 14.

211 Zie Wattel (1992), p. 36-41 over de complexiteit en de opbouw van het belastbare feit.

212 Wattel (1992), p. 38-39.

voorbeeld op grond van goed koopmansgebruik of van art. 3.146 (tijdstip genieten) en 3.147 (tijdstip aftrek) Wet IB 2001 – in aanmerking worden genomen na het feitelijke ingangstijdstip van die wijziging.²¹³ Maar wat indien bijvoorbeeld op 20 december van een jaar een wet in werking treedt die niet voorziet in overgangsregels en op grond waarvan bijvoorbeeld (i) de tarieven van een progressieftariefstelsel worden verhoogd, (ii) een andere methode van waardering van vermogensbestanddelen (bijvoorbeeld voor het opstellen van de fiscale balans van een onderneming of voor toepassing van Box 3) wordt voorgeschreven, (iii) het van het inkomen afhankelijke drempelbedrag voor de giftenaftrek wordt verhoogd, (iv) voortaan slechts 50% van de winst van een jaar in aanmerking komt voor verrekening met verliezen van voorgaande jaren, of (v) een algemene heffingskorting wordt verlaagd? Uiteraard zou moeten worden gekeken naar de parlementaire geschiedenis etc., maar het punt is dat betoogd zou kunnen worden dat (ad i) aangezien de belastinggrondslag waarop de tarieven worden losgelaten pas aan het einde van het jaar vaststaat, de nieuwe tarieven van toepassing zijn op de gehele belastinggrondslag (dus ook voor zover die is aangegroeid in de periode 1 januari – 20 december),²¹⁴ (ad ii) nu de waardering van een vermogensbestanddeel dient te gebeuren op eindtijdvaks(balans)datum, de nieuwe waarderingsmethode moet worden gebruikt, (ad iii) aangezien zowel het totaalbedrag van de giften als het totale inkomen op basis waarvan de drempel wordt berekend, pas vaststaat aan het einde van het jaar, het nieuwe drempelbedrag van toepassing is, (ad iv) omdat het bedrag aan winst pas aan het eind van het jaar vaststaat, de nieuwe verliesverrekeningsregel volledig van toepassing is, ook voor zover het verrekening met winst betreft die in de periode 1 januari – 20 december is aangegroeid, en (ad v) nu het brutobelastingbedrag pas aan het einde van het jaar vaststaat, de verlaagde heffingskorting van toepassing is. Deze voorbeelden (inclusief het ontbreken van overgangsregels) zijn uiteraard enigszins gezocht en de rechter zou in deze situaties wellicht met redelijke oplossingen kunnen komen (al dan niet op basis van redeneringen geïnspireerd door art. 3.66 Wet IB 2001), maar zij dienen om te illustreren dat wanneer een wet onmiddellijke werking heeft met ingang van (of terugwerkende kracht heeft tot) een tijdstip dat niet samenvalt met het begin van een heffingstijdvak in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, er overgangsrechtelijke vragen kunnen rijzen, vooral met betrekking tot het aanknopingspunt. Tevens is met de voorbeelden het belang aangegeven dat de wetgever bij een wetswijziging gedurende het jaar dergelijke overgangsrechtelijke vragen voorkomt door voldoende aandacht te besteden aan het overgangsrecht. Dit laatste houdt uiteraard in dat bij elke wetswijziging in de vennootschapsbelasting (en in de winstfeer in de inkomstenbelasting) die plaatsvindt op 1 januari, aandacht moet worden geschonken aan belastingplichtigen met een zogenoemd gebroken boekjaar.²¹⁵

2.8 AFSLUITING EN SAMENVATTING

De problematiek en de discussie rond het vraagstuk van de aanvaardbaarheid van terugwerkende kracht van regelgeving wordt mede vertroebeld doordat er verschillende concepten van terugwerkende kracht worden gehanteerd. In dit hoofdstuk heb ik aangegeven dat ik voor de duiding van de verschillende vormen van temporele werking van een

213 Vergelijk, zij het met betrekking tot gebroken boekjaren, Schuiver-Bravenboer (2006b), p. 609. Dat goed koopmansgebruik kan zorgen dat een bepaalde bate of aftrekpost nog net voor het feitelijke ingangstijdstip van de wijziging in aanmerking kan worden genomen, komt naar voren in bijv. HR 22 april 1998, BNB 1998/212.

214 Vgl. HR 3 maart 1999, BNB 1999/160, waarin aan de orde was dat een belastingplichtige met een gebroken boekjaar lopend van 1 mei tot 30 april zijn melkquotum op 24 november 1990 verkocht en dat met ingang van 1 januari 1991 het bijzondere tarief werd verhoogd. De Hoge Raad oordeelde dat het verhoogde bijzondere tarief van toepassing was en niet het lagere tarief dat gold op het moment van de transactie. Dit arrest is evenwel niet geheel concludent, omdat bij het arrest doorslaggevend was dat art. 20, lid 2, Wet IB 1964 bepaalt dat de winst van een gebroken boekjaar wordt beschouwd als de winst van het kalenderjaar waarin het boekjaar eindigt.

215 Uitgebreider over overgangsrechtelijke vraagstukken bij gebroken boekjaren Schuiver-Bravenboer (2006b).

regel een formeel-technische benadering hanteer. In tegenstelling tot bij meer materiële benaderingen, waarbij het effect van een regel centraal staat voor de duiding van de temporele werking, staat bij de formeel-technische benadering de regel zelf centraal. Aan de hand van het determinerende rechtsfeit – welk feit de regel zelf vastlegt – wordt bepaald welke temporele werking een regel heeft; '[er] wordt gekeken op welk tijdstip de [determinerende rechts]feiten zich moeten voordoen of hebben voorgedaan opdat de nieuwe norm er bepaalde rechtsgevolgen aan zou verbinden.'²¹⁶ Van terugwerkende kracht is dan sprake wanneer de regel ook van toepassing is op rechtsfeiten die zich hebben voorgedaan voor zijn inwerkingtreding. Terugwerkende kracht is 'formeel terugwerkende kracht'. Dit betekent geenszins dat wanneer een wet geen formeel terugwerkende kracht heeft, maar bijvoorbeeld onmiddellijke werking, er geen elementen van terugwerkende kracht aanwezig kunnen zijn. Ik kom daarop uitgebreider terug in hoofdstuk 5 over 'materieel terugwerkende kracht'.

De *bekendmaking* van een wet in formele zin geschiedt door plaatsing in het Staatsblad. Het moment van de *inwerkingtreding* van een wet wordt in beginsel bepaald in de wet zelf. Art. 88 Gw stipuleert dat een wet niet in werking treedt voordat zij is bekendgemaakt. De inwerkingtreding brengt de *gelding* van een wet mee. De gelding van een wet moet worden onderscheiden van de *toepassing* van een wet. De periode waarin een wet geldt, hoeft niet overeen te komen met de periode ten aanzien waarvan een wet – na haar inwerkingtreding – van toepassing is. Het temporele toepassingsbereik van een wet hangt af van het overgangsrecht. Om het aanvangsmoment van het temporele toepassingsbereik van een wet aan te duiden, gebruik ik de term *feitelijk ingangstijdstip*. Het referentiemoment voor de bepaling van de temporele werking van een wet is het moment van inwerkingtreding. Van *terugwerkende kracht* is sprake indien het feitelijke ingangstijdstip gelegen is vóór het moment van inwerkingtreding; van *onmiddellijke werking* is sprake indien het feitelijke ingangstijdstip samenvalt met het moment van inwerkingtreding; van *uitgestelde werking* is sprake indien het feitelijke ingangstijdstip gelegen is op enig moment na het moment van inwerkingtreding. Naast terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking, worden vaak ook als temporele werkingen genoemd *exclusieve werking* en *eerbiedigende werking*. Deze laatste werkingen zijn anders van aard dan de eerste. De eerste werkingen zien op het temporele toepassingsbereik, de tweede bepalen of rechtsfeiten die binnen het temporele toepassingsbereik vallen, al dan niet toch buiten het toepassingsbereik vallen. De vraag naar exclusieve of eerbiedigende werking doet zich niet alleen voor bij onmiddellijke werking maar ook bij terugwerkende kracht en bij uitgestelde werking. In die zin zijn er zes grondvormen van overgangsrecht. Een omschrijving van 'onmiddellijke werking' als 'een nieuwe regeling [die] niet slechts van toepassing [is] op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, doch ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen'²¹⁷ betreft in mijn benadering een omschrijving van 'onmiddellijke werking met exclusieve werking', maar hierna zal ik in dat geval toch aansluiten bij het normale juridische spraakgebruik en korthedshalve van onmiddellijke werking spreken. De omschrijving dat een regel 'eerbiedigende werking' heeft wanneer deze 'de oude regeling nog van toepassing laat op bepaalde rechtsfeiten, die nochtans dateren van na zijn inwerkingtreding'²¹⁸ ziet in mijn benadering op de overgangsrechtelijke vorm 'onmiddellijke werking met eerbiedigende werking', maar ook in dat geval zal ik korthedshalve van eerbiedigende werking spreken.

Regels die het feitelijke ingangstijdstip bepalen – en daarmee of een wet terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking heeft – worden wel *werkingsregels* genoemd. Omdat elke regel een temporele werking heeft, heeft elke regel overgangsrecht (in enge zin). *Overgangsrecht* (in ruime zin) bevat meer dan alleen werkingsregels, namelijk

²¹⁶ Popelier (1999), p. 31.

²¹⁷ Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 166, lid 1.

²¹⁸ Popelier (1999), p. 32.

ook overgangsregels (die bijvoorbeeld tot eerbiedigende werking leiden), en overige wettelijke overgangsmaatregelen. *Overgangsregels* zijn regels die (i) bewerkstelligen dat feiten die op zich gelet op de werkingsregel binnen het toepassingsbereik van een nieuwe regel vallen, niet onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen, of (ii) invloed hebben op de rechtsgevolgen van de toepassing van de nieuwe regel. *Overige wettelijke overgangsmaatregelen* zijn maatregelen die geen overgangsregel in de zojuist omschreven zin zijn, maar die wel zijn genomen in verband met de invoering van een nieuwe regel.

De vraag of een bepaald geval onder het toepassingsbereik van een nieuwe wet valt, kan worden beantwoord aan de hand van een stappenschema. Dat neemt niet weg dat beantwoording van de vraag in een concreet geval soms moeilijk kan zijn. Behalve dat de – hier niet relevante – vraag kan rijzen of de nieuwe regel *ratione materiae* van toepassing is op het desbetreffende geval, kan onduidelijkheid op het gebied van het overgangsrecht bestaan. Ten eerste kan onduidelijkheid over het overgangsrecht op zich bestaan, bijvoorbeeld over de vraag of de regelgever aan een wet terugwerkende kracht heeft willen verlenen of over de vraag of en in hoeverre een wet eerbiedigende werking heeft. Ten tweede kan onduidelijkheid over het aanknopingspunt, het determinerende rechtsfeit, van een wet bestaan, waardoor – ondanks dat bijvoorbeeld vaststaat dat een wet onmiddellijke werking met exclusieve werking heeft – toch nog onduidelijk kan zijn of de nieuwe regel al van toepassing is op het desbetreffende geval.

Hoofdstuk 3 *Rechtstheoretisch perspectief*

3.1 INLEIDING

De voornaamste bezwaren tegen het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving kunnen worden gevonden in het rechtszekerheidsbeginsel. In het volgende hoofdstuk ga ik nader in op de verhouding tussen terugwerkende kracht en rechtszekerheid. In dit hoofdstuk staan rechtsbeginselen in het algemeen centraal. Ik geef aan welk rechtstheoretisch perspectief tijdens dit onderzoek wordt gehanteerd. Dit gebeurt door in te gaan op de plaats en rol van rechtsbeginselen in het recht. Daarbij zoek ik aansluiting bij het werk van met name Radbruch en Dworkin. Radbruchs theorie wordt gebruikt voor de verhouding tussen recht, rechtswaarden en rechtvaardigheid en voor de autonome (rechts)waarde die rechtszekerheid in zijn theorie inneemt. De theorie van Dworkin gebruik ik vooral voor de plaats, werking en functies van rechtsbeginselen in het recht.

Ik maak hier derhalve een keuze, te weten een keuze voor het rechtstheoretische perspectief dat is gebaseerd op de rechtsidee dat recht niet louter een regelsysteem is maar tevens gericht is op de verwezenlijking van waarden, waaronder rechtswaarden zoals rechtszekerheid.¹ Recht wordt gezien als het geheel van rechtsregels én rechtsbeginselen. Een en ander houdt in dat andere rechtstheoretische perspectieven² niet worden gehanteerd. Ik beoog voorts niet om een kritische studie te maken van het werk van Radbruch of Dworkin. Het gaat mij erom – zoals eerder gezegd in par. 1.6 – met de rechtstheorieën van Radbruch en Dworkin als startpunt tot een verdere, meer concrete, theorievorming op het gebied van fiscaal wettelijk overgangsrecht te komen.

De keuze voor *een* rechtstheoretisch perspectief is naar mijn mening gerechtvaardigd voor een onderzoek als het onderhavige. Een onderzoek vertrekt per definitie vanaf *een* bepaald punt. Een bepaalde aanvangsstructuur – een set vooronderstellingen – is noodzakelijk om vandaar uit onderzoek te kunnen doen. De vraag is alleen op welk niveau de vooronderstellingen kunnen worden gemaakt. Dit hangt mede af van het object van het onderzoek en de onderzoeksvragen. Gegeven het onderhavige object van onderzoek zou het bijvoorbeeld weinig functioneel zijn uitgebreid in te gaan op verschillende – op politiek-filosofisch niveau gelegen – rechtvaardigheidstheorieën. Hetzelfde geldt voor het uitgebreid analyseren en beoordelen van andere rechtstheoretische perspectieven; dit zou een op zichzelf staand onderzoek rechtvaardigen. Daarbij zij overigens aangetekend dat ik in hoofdstuk 7 wel inga op, en een vergelijking maak met, de rechtseconomische visie op overgangsrecht.

Eveneens gerechtvaardigd is naar mijn mening de keuze voor *dit* rechtstheoretische perspectief. Het perspectief dat is gebaseerd op het werk van Radbruch en Dworkin is naar

1 Naast Happé (1996) en Gribnau (1998) toont bijvoorbeeld in het belastingrecht ook Hofstra/Niessen (2002), p. 66 zich een aanhanger van deze rechtsopvatting.

2 Genoemd kunnen worden een rechtspositivistische opvatting, waarbij meer nadruk ligt op regels en waarbij er niet direct sprake is van een normatieve gebondenheid aan rechtsbeginselen, en een rechtseconomische opvatting, die gebaseerd is op het utilitarisme en waarbij recht gericht is op welvaartsmaximalisatie.

mijn mening adequaat, aangezien dat een goed instrumentarium biedt voor het onderhavige onderzoek. De theorie van Radbruch is bruikbaar omdat daar expliciet aandacht is voor de plaats en het belang van rechtszekerheid als waarde in de rechtsorde.³ Bovendien heb ik de theorie van Radbruch, en dan vooral de drie onderscheiden abstracte waarden, gebruikt als inspiratie voor het abstracte spanningsveld dat ik in hoofdstuk 6 schets als kader voor het leerstuk van overgangsrecht. Het werk van Dworkin is vooral van belang in verband met de rol en de werking van rechtsbeginselen in het recht. Het gekozen rechtstheoretische perspectief is bovendien geschikt, omdat daarmee – zo zal in latere hoofdstukken naar voren komen – de rechtspraktijk (legisprudentie, jurisprudentie en literatuur) op het terrein van fiscaal overgangsrecht veelal goed kan worden verklaard. Opmerking verdient in dit verband dat eerder Happé (1996) en Gribnau (1998) aan de hand van de theorieën van Dworkin en/of Radbruch succesvol een aantal andere fiscale leerstukken (zoals het leerstuk van het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel als algemene beginselen van behoorlijk bestuur en het leerstuk van navordering), in kaart hebben gebracht en hebben herleid tot de normatieve kern. Tot slot spreekt mij de gehanteerde rechtstheorie inhoudelijk aan vanwege het uitgangspunt dat recht gericht is op de verwezenlijking van waarden en dat geen enkele waarde absoluut is. Kortom, om in de termen van Dworkin te blijven: de theorie ‘provides the best justification’, aangezien het voldoet aan de ‘dimension of fit’ en de ‘dimension of political morality’;⁴ de theorie is zowel descriptief als normatief.

3.2 RECHT EN RECHTVAARDIGHEID: DE RECHTSIDEE VAN RADBRUCH

Radbruch heeft de relatie tussen recht, rechtswaarden en rechtvaardigheid verhelderd, zij het op een zeer abstract niveau.⁵ Radbruch wijst erop dat recht erop gericht dient te zijn rechtswaarden te realiseren. Recht streeft uiteindelijk naar realisatie van de abstracte rechtsidee van rechtvaardigheid (*Gerechtigkeit*).⁶ Het is een ‘gericht zijn op’ en ‘streven naar’. De rechtsidee zal namelijk nooit volledig kunnen worden bereikt, omdat de inhoud ervan niet vaststaat. Rechtvaardigheid is een zeer abstract begrip, maar ook een formeel begrip: het is een term om de waarde aan te geven waar recht op gericht is. De invulling van rechtvaardigheid is alleen indirect af te leiden uit de concrete gevallen en opvattingen in de rechtspraktijk. Rechtvaardigheid is inhoudelijk nooit volledig te kennen. Het – daarom ook noodzakelijke – voortdurende proces van rechtsvorming is erop gericht steeds weer opnieuw in de buurt van de realisering van het ideaal van rechtvaardigheid te komen. Het streven naar de rechtsidee, de rechtvaardigheid, is noodzakelijk in de visie van Radbruch. Zonder rechtsidee is er geen recht. De rechtsidee vormt dus het constitutieve beginsel van recht. Tegelijkertijd, en dat is de tweede rol van de rechtsidee, is de rechtsidee een maatstaf om het positieve recht te evalueren.

De rechtvaardigheid als doelstelling van het recht moet worden opgevat als rechtvaardigheid in ruime zin. Binnen de rechtsidee van rechtvaardigheid (in ruime zin) onderscheidt

3 Het autonome belang van rechtszekerheid is ook terug te vinden in Fullers, tot *the internal morality of law* behorende, *principles of legality*; zie Fuller (1969) en hierover hoofdstuk 4.

4 Dworkin (1985), p. 143: ‘I argue that there are two dimensions along which it must be judged whether a theory provides the best justification of available legal materials: the dimension of fit and the dimension of political morality. (...) The dimension of fit suppose that one political theory is *pro tanto* a better justification than another if (...) someone who held that theory would (...) enact more of what is settled than would someone who held the other. The second dimension (...) supposes that, if two justifications provide an equally good fit with the legal materials, one nevertheless provides a better justification than the other if it is superior as a matter of political or moral theory; if, that is, it comes closer to capturing the rights that people in fact have.’

5 Radbruch (2003), met name p. 34-41, 54-62 en 73-78; zie hierover bijv. ook Gribnau (1998), p. 41-46 en Taekema (2000), p. 50-74.

6 Radbruch (2003), p. 34. Vgl. Hofstra/Niessen (2002), p. 76 die als ‘ultimate value’ van het recht het gerechtigheidsbeginsel noemt.

Radbruch een drietal rechtswaarden, te weten de rechtvaardigheid in enge zin, de doelgerichtheid en de rechtszekerheid. De waarde rechtvaardigheid in enge zin betreft de rechtsgelijkheid (*Gleichheit*).⁷ Dit betreft een formeel begrip: gelijke gevallen dienen gelijk en ongelijke gevallen dienen ongelijk behandeld te worden. Het is op zichzelf een inhoudsloos begrip omdat het niet aangeeft wie de gelijken en de ongelijken zijn, en evenmin wat de wijze van (on)gelijke behandeling is.⁸ De waarde doelgerichtheid (*Zweckmäßigkeit*) is de inhoudelijke waardecomponent binnen de rechtsidee van rechtvaardigheid in ruime zin. Bij deze waarde ziet men het verband tussen de maatschappelijke opvattingen en recht terugkomen. De invulling van deze waarde is namelijk afhankelijk van de politieke en maatschappelijke opvattingen in de samenleving. De politieke en maatschappelijke opvattingen bepalen het doel van het recht. De vraag wat de waarde doelgerichtheid inhoudt, kan niet worden beantwoord op abstract niveau. Op concreet niveau kan er echter verschil van mening zijn over de invulling van de doelgerichtheid. Niet alle waarden kunnen tegelijkertijd worden gerealiseerd en men kan van mening verschillen over welke waarde in een concreet geval meer gewicht toekomt dan een andere waarde. Recht als ordening van de samenleving kan het echter niet bij meningsverschillen laten: er moet een ordening zijn.⁹ Een rechtsorde vereist dat er duidelijkheid is; zonder duidelijkheid geen orde. Er zullen keuzes moeten worden gemaakt en deze zullen kenbaar moeten zijn voor eenieder. Rechtszekerheid (*Rechtssicherheit*) met zijn eis van positiviteit van het recht is daarom de derde noodzakelijke en gelijkwaardige waardecomponent binnen de rechtsidee van rechtvaardigheid.¹⁰ Dat er een keuze wordt gemaakt (rechtszekerheid) is van even groot belang als de inhoudelijke keuze zelf (doelgerichtheid).¹¹ Dat neemt uiteraard niet weg dat het positieve recht ook inhoudelijk juist dient te zijn.

De waarden rechtsgelijkheid, doelgerichtheid en rechtszekerheid dienen niet te worden verabsoluteerd.¹² Ten eerste zijn deze waarden geen doel op zich, maar dienen ze te worden gezien in het licht van de rechtvaardigheid in ruime zin. Ten tweede mogen de waarden niet verabsoluteerd worden, omdat er een spanningsverhouding tussen de waarden bestaat. Absolute realisatie van de ene waarde gaat, zo zulks al mogelijk zou zijn, ten koste van de realisatie van de andere waarden. 'Die Drei Bestandteile der Rechtsidee fordern einander – aber sie widersprechen zugleich einander.'¹³ Elk van de waarden op zich probeert de rechtsidee in een bepaalde richting te trekken, maar ondervindt daarbij tegenkracht van de andere twee waarden. Er is geen oplossing voor het conflict tussen de waarden. Dit heeft als nadeel dat de rechtsidee nooit kan worden bereikt, maar heeft als belangrijk voordeel dat door de spanning binnen de rechtsidee als remmende factor er een waarborg is tegen een eenzijdige benadrukking van één van de waarden. Op dit abstracte niveau is er derhalve reeds sprake van een relativisering van waarden evenals van een noodzakelijke afweging van de waarden, hetgeen terugkomt op het niveau van rechtsbeginselen (par. 3.5). In zijn algemeenheid gaat het erom een evenwichtige situatie tussen de waarden te vinden zodat kan worden gestreefd naar de verwerkelijking van de rechts-

7 Radbruch (2003), p. 35.

8 Radbruch (2003), p. 54 en 73.

9 Radbruch (2003), p. 73.

10 Radbruch (2003), p. 73 en 84. Vgl. Scholten (1949), p. 409-410.

11 Radbruch (2003), p. 74. Vgl. ook Scholten (1934), p. 28: 'de rechtszekerheid wordt een waarde op zich zelf (...); rechtszekerheid kan op een bepaald punt van grooter belang zijn dan recht zelf' en Vranken (1995), p. 69.

12 Radbruch (2003), p. 74 e.v.

13 Radbruch (2003), p. 74.

idee van rechtvaardigheid.¹⁴ In elke nieuwe situatie dient te worden bekeken wat de betekenis van de waarden is en welke afweging gemaakt dient te worden; de idee van conflicterende waarden resulteert in een dynamische conceptie van de rechtsidee.¹⁵

3.3 RECHT ALS GEHEEL VAN RECHTSREGELS EN RECHTSBEGINSELEN

De waarden rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en doelgerichtheid zijn zeer abstract. Uiteindelijk krijgen deze waarden pas betekenis *in concreto* in rechtsregels en rechtsbeslissingen. De waarden rechtsgelijkheid en rechtszekerheid, die intern zijn aan het recht, alsmede de waarde doelgerichtheid, waarin onder andere de maatschappelijke waarden en normen terugkomen,¹⁶ dienen aldus te worden geoperationaliseerd. Rechtsbeginselen hebben daarbij een belangrijke intermediaire functie, een brugfunctie, tussen waarden en rechtsregels.¹⁷ In deze paragraaf geef ik aan dat recht moet worden gezien als het geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen.

Een belangrijk element van het gekozen rechtsperspectief is dat het recht – met inachtneming van de waarden van rechtsgelijkheid en rechtszekerheid – uiteindelijk gericht is op de realisatie van de maatschappelijke waarden en normen in de samenleving.¹⁸ Het perspectief benadrukt dat er een intrinsieke band bestaat tussen recht en moraal.¹⁹ Regelgeving behoort idealiter een reflectie te zijn van de maatschappelijke waarden en normen. Rechtsbeginselen hebben daarbij een brugfunctie; ze kunnen gezien worden als gejuridiseerde maatschappelijke waarden en normen.²⁰ Ze zorgen voor de verbinding tussen de maatschappelijke waarden en normen en het positieve recht. Via rechtsbeginselen vinden maatschappelijke waarden en normen, alsmede rechtswaarden als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid, uiteindelijk hun weerslag in rechtsregels en uiteindelijk rechtsbeslissingen. Dit betekent overigens niet dat rechtsregels louter zijn te zien als een uitwerking van rechtsbeginselen. In rechtsregels kunnen ook politieke beleidsdoelen besloten liggen.²¹

Gelet op de brugfunctie van rechtsbeginselen dienen regels *grosso modo* in overeenstemming te zijn met rechtsbeginselen. Dit betekent ook dat recht niet legitiem is *omdat* het

14 Aanvankelijk bracht Radbruch geen rangorde aan tussen de waarden, maar uit zijn werk na de Tweede Wereldoorlog blijkt dat aan de waarde *Zweckmäßigkeit* het minste belang dient te worden gehecht en aan *Gerechtigkeit* het meest, gevolgd door *Rechtssicherheit*. Bovendien wordt de waarde *Gerechtigkeit* meer inhoudelijk ingevuld; niet langer wordt *Gleichheit* volledig bepaald door *Zweckmäßigkeit*, maar krijgt het ook een meer inhoudelijke kern: de mensenrechten. Deze verfijning is terug te vinden in de artikelen 'Fünf Minuten Rechtsphilosophie' (eerste aanzet) en 'Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht', beide ook als bijlage opgenomen in Radbruch (2003), p. 209-210 respectievelijk p. 211-219. Zie over deze ontwikkeling bijv. Taekema (2000), p. 58-59, alsmede Gribnau (1998), p. 44.

15 Taekema (2000), p. 73.

16 Vgl. Taekema (2000), p. 65: 'This element of the *Rechtsidee* [*Zweckmäßigkeit*; MP] can be understood as the gateway through which other values enter.'

17 Voor de duidelijkheid zij opgemerkt dat hier wordt overgegaan van Radbruchs abstracte rechtsidee naar een uiteenzetting over de plaats, functie en werking van rechtsbeginselen in het recht. Taekema (2000), p. 78-83 wijst erop dat beginselen bij Radbruch op zich geen aparte plaats innemen. Radbruch gaat uit van de drie niveaus rechtswaarden, rechtsregels en rechtsfeiten. Aangezien Radbruch rechtsregels evenwel opvat als rechtswaarden die waarde-georiënteerd zijn, meent Taekema dat het concept van beginselen, als zijnde meer algemene normen dan rechtsregels, verenigbaar is met de rechtsfilosofie van Radbruch (zie tevens Gribnau (2006), p. 36-37). Ik sluit me daarbij aan.

18 Gribnau (2000), p. 195.

19 Zie ook bij Radbruch (2003), p. 46 e.v. en hierover Taekema (2000), p. 54.

20 Gribnau (2000a), p. 200-201. Vgl. ook Nieuwenhuis (1979), p. 40-42 en Burg (2000), p. 98-101.

21 Vgl. Dworkin (1978), p. 22, die *principles* van *policies* onderscheidt.

wordt gevormd door bevoegde organen.²² Voor legitimiteit is meer nodig. Het is de plicht van de regelgever rechtsregels op te stellen die in overeenstemming zijn met rechtsbeginselen, opdat rechtswaarden en maatschappelijke waarden en normen in een samenleving zo goed als mogelijk worden gerealiseerd. De regelgever is onderworpen aan het recht in de vorm van rechtsbeginselen die rechtsnormen vormen voor het opstellen van regels.²³ Rechtsbeginselen vormen de normatieve basis voor rechtsregels.²⁴ Naast de voor procedurele legitimiteit zorgende legaliteitseis, te weten dat een regel dient te worden opgesteld door het daartoe bevoegde orgaan, is er derhalve ook de materiële legitimiteitseis, te weten dat een regel in overeenstemming dient te zijn met rechtsbeginselen en de achterliggende waarden.²⁵

Rechtsbeginselen hebben niet alleen een functie bij het vormen van regels, maar vervullen ook een functie bij het toepassen van het recht. Bijvoorbeeld, op het moment dat de toepassing van een rechtsregel in een bepaalde situatie onduidelijk is, kan voor de rechts-toepassing en rechtsvinding teruggevallen worden op de beginselen achter die rechtsregel. Dit is de interpretatieve functie van rechtsbeginselen.²⁶ Rechtsbeginselen vormen een noodzakelijk interpretatiekader van rechtsregels.²⁷ Rechtsbeginselen hebben deze interpretatieve functie juist omdat ze de rechtvaardiging en legitimatie voor de betreffende rechtsregel vormen. Daarnaast kunnen rechtsbeginselen in bepaalde situaties rechtsregels aanvullen. Deze aanvullende functie²⁸ is van belang, omdat de regelgever onmogelijk in alle eventualiteiten kan voorzien. Een rechtsregel kan leemtes bevatten of onverwachte gevallen kunnen zich aandienen. In dat geval kunnen rechtsbeginselen de rechter (of het bestuur) dienstig zijn,²⁹ opdat de rechtsregel toch, of beter, tot zijn recht komt.³⁰ Rechtsbeginselen kunnen rechtsregels ook aanvullen in de zin dat de toepassing van een regel achterwege wordt gelaten omdat in het concrete geval de toepassing in strijd zou komen met een rechtsbeginsel gelet op de omstandigheden van het concrete geval die bij het vormen van de rechtsregel niet waren – of niet konden worden – verdisconteerd. Zo kunnen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in een concreet geval vereisen dat de juiste toepassing van de wet achterwege moet worden gelaten.³¹ Deze aanvullende functie

22 Gribnau (1997), p. 246.

23 Over de gebondenheid van de wetgever aan rechtsbeginselen zie reeds Böhtlingk (1958), p. 18 en bijv. Happé (1999), p. 16.

24 Van Male (1990), p. 280-281 en Gribnau (1998), par. 4.7.

25 Vgl. Fisch (1997), p. 1085: 'the justice of a legal system is what gives its rules legitimacy.'

26 Zie bijv. Smits (1995), p. 69, Gribnau (1998), p. 63, Raitio (2003), p. 102 en Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 365. Van Soest (1973), p. 6 noemt dit de indirecte werking van rechtsbeginselen. Vgl. ook Vranken (1995), p. 76 over rechtsbeginselen als attribuut in de 'gereedheidskist van de rechter'.

27 Soeteman (1991), p. 751

28 Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 347.

29 Vgl. Smits (1995), p. 68 en Witteveen (1996), p. 107.

30 De aanvullende functie komt bijvoorbeeld naar voren in het belastingrecht bij het zogenoemde *contra legem* handelen van de fiscus. Vergelijk ook de overweging in de doorbraakarresten HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137: 'dat immers de voor de belastingdienst jegens de volksvertegenwoordiging verantwoordelijke bewindslieden bevoegd zijn om, desgeraden, in door de wetgever niet voorziene of althans in de wet niet specifiek geregelde gevallen – bij voorbeeld ter wille van de eenvormigheid van uitlegging of toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, om een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied, dan wel ter tegemoetkoming aan onbillijkheden van overwegende aard – nadere regelen te geven en zij van die bevoegdheid in ruime mate gebruik plegen te maken.' Zie ook Happé (1996), p. 32-43 die er de voorkeur aan geeft om ingeval de fiscus een gunstig standpunt inneemt dat afwijkt van de letterlijke tekst van de wet maar dat (beter) aansluit bij de doelstelling van de wet, te spreken over *praeter legem* handelen van de fiscus nu het om een standpunt *intra ius* gaat.

31 A-G Mok (vgl. punt 3 van zijn conclusie bij HR 23 juni 1982, BNB 1983/15) zou dit waarschijnlijk de tweedegraads toepassing van rechtsbeginselen noemen. Het wordt ook wel de 'tegenwettelijke werking van beginselen' genoemd, vgl. Peeters (2001), punt 2.

is exemplarisch voor de rechtsopvatting dat recht niet te vereenzelvigen is met de wet, maar het geheel is van rechtsregels en rechtsbeginselen.³²

Rechtsbeginselen zijn derhalve van belang zowel bij rechtsvorming als bij rechtstoepassing.

Recht kan evenwel niet worden gezien als louter het geheel van rechtsbeginselen. Rechtsbeginselen zijn daarvoor te abstract en te algemeen; ze zijn te veel 'richtinggevend' en te weinig 'antwoordgevend'. Rechtsbeginselen zijn niet concreet genoeg om ze direct te kunnen toepassen; daarvoor zijn rechtsregels nodig.³³ Rechtsbeginselen en rechtsregels hebben elk hun eigen functie(s) in de rechtsorde. Recht kan worden opgevat als het geheel van rechtsregels *en* rechtsbeginselen.³⁴

3.4 RECHTSBEGINSELEN: WISSELWERKING MET MAATSCHAPPELIJKE WAARDEN EN NORMEN EN MET HET POSITIEVE RECHT

3.4.1 Inleiding

In het gekozen rechtstheoretische perspectief nemen rechtsbeginselen conceptueel de plaats in tussen enerzijds de, zich buiten het recht bevindende, maatschappelijke waarden en normen en anderzijds het positieve recht. De plaats van rechtsbeginselen in de rechtsorde is noch volledig intern noch volledig extern.³⁵ Dit hybride karakter van rechtsbeginselen wijst op twee kenmerken van een beginsel als rechtsbeginsel: het beginsel moet voldoende ingebed zijn in het positieve recht althans voldoende geaccepteerd zijn in het juridische discours, en het beginsel moet verband houden met maatschappelijke waarden en normen.³⁶ In de volgende twee (sub)paragrafen komt de verhouding tussen rechtsbeginselen en het positieve recht en die tussen rechtsbeginselen en maatschappelijke waarden en normen aan de orde.

3.4.2 Verhouding van rechtsbeginselen tot het positieve recht

Rechtsbeginselen vormen de normatieve grondslag voor het recht. In deze paragraaf geef ik eerst in het algemeen aan hoe wordt achterhaald welke rechtsbeginselen vigeren in een rechtsorde en wat de interactie is met het positieve recht. Daarbij gebruik ik in navolging van Gribnau het beeld van het proces van inductie en deductie.³⁷ Aan het slot geef ik kort aan wat een en ander voor het onderhavige onderzoek betekent. Ter vermindering van misverstanden merk ik uitdrukkelijk op dat noch met 'inductie' noch met 'deductie' wordt gesuggereerd dat een rechtsregel dient te worden gezien als een *logische* afleiding van een rechtsbeginsel; niet alleen dient bij rechtsvorming een rechtsbeginsel afgewogen te worden met een of meer andere rechtsbeginselen (zie par. 3.5.2), het afwegen is een argumentatief proces en is geen logisch proces in de zin dat het afwegingsresultaat volledig sluitend in logische termen kan worden verantwoord (zie par. 3.5.5).

32 Vgl. HR 12 april 1978, BNB 1978/135: 'dat de taak van de belastingrechter bij zijn beoordeling van de rechtmatigheid van de aanslag niet is beperkt tot de vraag of de Inspecteur is gebleven binnen de door de wet gestelde grenzen, maar voor diens ingrijpen evenzeer plaats is indien de wijze waarop de Inspecteur zijn bevoegdheden heeft gehanteerd anderszins in strijd is met het recht, doordat daarbij niet is gehandeld in overeenstemming met de beginselen van behoorlijk bestuur welke daarbij moeten worden in acht genomen.'

33 Bijv. Scholten (1934), p. 83, Gribnau (1998), p. 65, Burg (2000), p. 103-104 en Hofstra/Niessen (2002), p. 67.

34 Happé (1996), p. 77. Vgl. Scholten (1949), p. 402 en Dworkin (1978), p. 22 en 44.

35 Gribnau (1998), p. 55.

36 Vgl. Scholten (1934), p. 86, Verkade (1991), p. 861-862 en 867 en Burg (2000), p. 54.

37 Zie uitgebreider Gribnau (1998), p. 56-58. Het proces van inductie en deductie komt *grosso modo* overeen met wat Burg (2000), p. 11-14 en 17-19 de 'interpretive stage' respectievelijk de 'reforming stage' noemt.

'Inductie'

Weliswaar vormen rechtsbeginselen conceptueel gezien de schakel tussen de maatschappelijke waarden en normen enerzijds en de positieve rechtsregels anderzijds, maar dat betekent nog niet dat rechtsbeginselen als autonome normen buiten het recht om te achterhalen zijn. Rechtsbeginselen 'hangen' niet als soevereine normen boven het recht. Welke rechtsbeginselen relevant zijn in een rechtsorde moet worden gereconstrueerd aan de hand van de rechtspraktijk.³⁸ Scholten wijst erop dat het opsporen van rechtsbeginselen in het positieve recht een van de belangrijkste functies is van de rechtswetenschap.³⁹ Uit analyse van verdragen, wetten, rechtspraak, beleidsregels, rechtsbeslissingen, etc. zal moeten blijken welke beginselen schuil gaan achter al deze rechtsregels en rechtsbeslissingen. Rechtsbeginselen maken deel uit van het geldende recht. Rechtsbeginselen hoeven weliswaar niet – en zullen vaak ook niet – uitdrukkelijk in regelgeving te zijn opgenomen, maar ze liggen wel in het positieve recht besloten. Rechtsbeginselen worden herkend in de rechtsregels. 'Het beginsel is er met den regel'.⁴⁰ Aldus herleidt men welke beginselen als rechtsbeginselen kunnen worden getypeerd omdat ze als zodanig worden erkend in het juridische discours.⁴¹ Een kenmerk van rechtsbeginselen is dat het gezag ervan niet tot een bepaalde macht is te herleiden.⁴² Rechtsbeginselen worden niet uitgevaardigd door een bepaalde autoriteit.⁴³ Rechtsbeginselen ontleen hun gelding niet aan hun afkomst maar aan hun inhoud.⁴⁴ Dat neemt niet weg dat een rechtsbeginsel aan (juridische) overtuigingskracht en aan gewicht kan winnen naarmate het meer geaccepteerd wordt.⁴⁵ Deze acceptatie kan bijvoorbeeld volgen uit het feit dat de rechter een beginsel als rechtsbeginsel benoemt of hanteert. Juist indien een beginsel in een rechtsregel terugkomt, wordt het beginsel als rechtsnorm bevestigd.⁴⁶ Zo bevestigt art. 1 Gw ('Allen die zich in Nederland bevinden worden in gelijke gevallen gelijk behandeld') het gelijkheidsbeginsel als rechtsnorm. Let wel: het opnemen van het gelijkheidsbeginsel in de Grondwet markeert niet het ontstaan van het rechtsbeginsel; het was al een rechtsbeginsel.⁴⁷ Dat een rechtsbeginsel enerzijds niet wordt vastgesteld door een bepaalde autoriteit maar

38 Vgl. Scholten (1934), p. 87: 'het rechtsbeginsel wordt *in* het recht gevonden' en Wiarda (1999), p. 87-89.

39 Scholten (1934), p. 84 en Scholten (1949), p. 400-401.

40 Scholten (1949), p. 402.

41 Vgl. Dworkin (1978), p. 40, Nieuwenhuis (1979), p. 40-41 en Popelier (1997), p. 13.

42 Gribnau (1997), p. 243. Zie ook Dworkin (1978), p. 40 over 'the origin of legal principles' en Scholten (1949), p. 403.

43 Opgemerkt zij wel dat het juridisch-technisch wel zeer relevant kan zijn of een rechtsbeginsel in een rechtsregel is neergelegd; zie nader par. 3.6.

44 Witteveen (1996), p. 104

45 Dworkin (1978), p. 40.

46 Vgl. Popelier (1997), p. 13: een beginsel vindt haar ultieme bevestiging als rechtsbeginsel dan ook indien het beginsel zelf wordt opgenomen in de grondwet of in een ieder verbindende verdragsbepaling.

47 Vgl. Soeteman (1991), p. 755, alsmede HR 1 december 1993, BNB 1994/64: 'dat [het gelijkheids]beginsel, zoals dat met ingang van 17 februari 1983 in artikel 1 van de Grondwet is neergelegd, reeds geruime tijd voordien behoorde tot de ongeschreven beginselen van het Nederlandse recht en in bedoeld Grondwetsartikel slechts nader vorm heeft gekregen.' Vergelijk voorts – zij het niet met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel maar met betrekking tot volkenrechtelijke verdragsuitleggingsprincipes – HR 29 juni 1990, NJ 1992/106, r.o. 3.7 inzake het Verdrag van Wenen (Trb. 1977, 16): 'welk verdrag weliswaar niet terugwerkt doch geacht mag worden het reeds geldende volkenrecht inzake de uitlegging van verdragen te hebben gecodificeerd.'

anderzijds wel aan argumentatief gewicht wint naarmate het meer in het positieve recht is terug te vinden, is uiteraard redelijk subtiel.⁴⁸

'Deductie'

Rechtsbeginselen gaan aldus weliswaar vanuit een normatief opzicht aan het geheel van rechtsregels vooraf, maar worden 'inductief' gevonden in rechtsregels. Er is evenwel ook een omgekeerd proces. Rechtsbeginselen worden gebruikt om nieuwe rechtsregels te vormen. Hier vindt een proces van 'deductie' plaats: rechtsbeginselen worden inhoudelijk nader bepaald, geconcretiseerd en afgewogen hetgeen kan leiden tot nieuwe rechtsregels.⁴⁹ Rechtsbeginselen kunnen evenwel nooit volledig en uitgeput worden neergelegd in rechtsregels.⁵⁰ Vanwege het algemene en abstracte karakter van beginselen, die bovendien qua inhoud ook nog veranderlijk zijn, lukt het nooit om beginselen volledig in woorden te vatten.⁵¹ De beginselen achter de regels blijven bestaan en houden hun normatieve kracht. Gegeven deze normatieve kracht en dat beginselen in ontwikkeling zijn, zullen er enerzijds steeds weer nieuwe rechtsregels ontspringen aan rechtsbeginselen en anderzijds rechtsregels aangepast worden door een herafweging van rechtsbeginselen. Dit kan de activerende functie van rechtsbeginselen worden genoemd.⁵²

Interactie

In de verhouding tussen rechtsbeginselen en het positieve recht is er geen sprake van één-richtingverkeer van één van beide kanten. Een wisselwerking bestaat tussen rechtsbeginselen en het positieve recht (in de zin van rechtsregels en rechtsbeslissingen).⁵³ Het proces van 'inductie' en 'deductie' wijst hierop. Daarnaast zij gewezen op de wisselwerking die optreedt indien de achterliggende beginselen worden geraadpleegd bij de interpretatie van een rechtsregel. In dat geval leidt de interpretatie van de rechtsregel aan de hand van de achterliggende beginselen er tevens toe dat de betreffende beginselen verder inhoud krijgen.⁵⁴ De confrontatie met regels zorgt dat de betekenis van de betreffende beginselen wordt geëxpliciteerd.⁵⁵ Ook anderzijds is er sprake van een wisselwerking. Aan de ene kant is de mate waarin een rechtsbeginsel is terug te vinden in het positieve recht, van invloed op het gezag van het rechtsbeginsel; aan de andere kant vergroten beginselen het gezag van een rechtsregel waarin deze beginselen zijn gepositieerd.⁵⁶

48 Een mooi voorbeeld lijkt mij HR 9 september 2005, NJ 2006/619, waarin de Hoge Raad spreekt over 'het grondbeginsel van overgangrecht, dat onder meer is aanvaard in art. 69 van de wet van 3 april 1969, Stb. 167 (Overgangswet Nieuw Burgerlijk Wetboek) dat wanneer een nieuwe wet van toepassing wordt, dit niet tot gevolg heeft dat alsdan iemand een vermogensrecht verliest dat hij onder het tevoren geldende recht rechtsgeldig had verkregen.' Enerzijds laat de Hoge Raad doorschemeren (door de verwijzing naar art. 69 'slechts' in een (uitbreidende) bijzin op te nemen) dat het overgangsrechtelijke beginsel ook zou bestaan wanneer art. 69 er niet zou zijn, anderzijds legitimeert hij zijn benoeming van het beginsel door te wijzen op de aanvaarding ervan in dat art. 69.

49 Gribnau (2002), p. 56.

50 Gribnau (2002), p. 51.

51 Vgl. Witteveen (1996), p. 105.

52 Vgl. Koopmans (1991), p. 170-171 en Smits (1995), p. 69.

53 Zie ook Smits (1995), p. 69 over de intrinsieke band tussen regels en beginselen.

54 Gribnau (2002), p. 51.

55 Nieuwenhuis (1979), p. 39. Hier kan een parallel worden getrokken met de wisselwerking tussen rechtsregels en rechtsbeslissingen. Met betrekking tot de laatste wisselwerking, in de woorden van Scholten (1934), p. 101: 'iedere beslissing, ook die welke zoogenaamd naar de woorden geschiedt, is tegelijk toepassing en schepping.' Zoals een beslissing meer duidelijkheid geeft over de inhoud van een regel, zo kan een rechtsregel waarin een rechtsbeginsel is verdisconteerd meer duidelijkheid geven over de inhoud van een rechtsbeginsel.

56 Vgl. Soeteman (1991), p. 754. Zie voor het laatste aspect ook Geppaart (1978), p. 114 wanneer hij over het hoge intrinsieke rechtsgehalte spreekt indien de wetgever rechtsbeginselen als leidraad neemt.

Relevantie voor het onderhavige onderzoek

In dit onderzoek neemt het rechtszekerheidsbeginsel een belangrijke plaats in. Het vorenstaande is van belang omdat de betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel dient te worden geoperationaliseerd. Dit heeft ten minste twee kanten. In de eerste plaats is er de vraag wat rechtszekerheid inhoudt, welke vraag in hoofdstuk 4 aan de orde komt. In de tweede plaats is er de vraag naar de invloed (in 'beginselentermen': het gewicht) van het rechtszekerheidsbeginsel in het recht, welke vraag specifiek met betrekking tot terugwerkende kracht terugkomt in dit gehele onderzoek. Het vorenstaande duidt erop dat het positieve recht en de doctrine voor beide vragen van betekenis zijn. Zo kan in verband met de eerstgenoemde vraag mede aan het positieve recht en aan de doctrine worden ontleend welke aspecten van rechtszekerheid kunnen worden onderscheiden. In verband met de tweede vraag is het positieve recht en de doctrine van belang voor de bepaling van het gewicht dat kan worden toegekend aan het argument dat uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeit tegen terugwerkende kracht van wetgeving. Omdat een rechtsbeginsel pas daadwerkelijk betekenis krijgt in de confrontatie met concrete gevallen – in het onderhavige onderzoek: het overgangsrecht in wetgevingsgevallen –, gebruik ik in hoofdstuk 11 het positieve recht en doctrine om te achterhalen welke omstandigheden relevant zijn voor het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel.

3.4.3 Verhouding tot maatschappelijke waarden en normen

Rechtsbeginselen staan niet alleen in wisselwerking met het positieve recht, maar ook in wisselwerking met maatschappelijke waarden en normen, op welke wisselwerking ik in deze paragraaf inga. De relevantie daarvan voor het onderhavige onderzoek is gelegen in twee met die wisselwerking verband houdende kenmerken van rechtsbeginselen, te weten de cultuurgebondenheid en het dynamische karakter.

Rechtsbeginselen worden niet uitgevaardigd door een rechtsvormend orgaan. Zij maken weliswaar deel uit van het recht, maar zijn niet volledig intern. De verbondenheid van rechtsbeginselen met de maatschappelijke waarden en normen is daarvan de oorzaak. Rechtsbeginselen corresponderen met maatschappelijke waarden en normen. Rechtsbeginselen zorgen voor de verbinding tussen ethiek en het recht.⁵⁷ Verandering van het maatschappelijke waardepatroon kan een neerslag hebben op rechtsbeginselen, die op zichzelf weer gerespecteerd dienen te worden door de rechtsvormers en rechtstoepassers. In deze zin vervullen rechtsbeginselen een brugfunctie tussen de (verandering van) maatschappelijke waarden en normen en het positieve recht en ondersteunen ze de rechtsontwikkeling.⁵⁸ Rechtsbeginselen kunnen deze functie juist goed vervullen omdat ze wat hun inhoud betreft flexibel zijn door hun globale en abstracte karakter.⁵⁹ Rechtsbeginselen hebben dus mede als functie het recht open te houden voor maatschappelijke ontwikkelingen. Ook omgekeerd kan er een wisselwerking zijn – het recht kan invloed hebben op maatschappelijke waarden en normen –,⁶⁰ maar daar ga ik verder niet op in.⁶¹

57 Zie bijv. Scholten (1934), p. 84 e.v. die rechtsbeginselen ziet als een uitvloeisel van het ethische en het zedelijke en Scheltens (1991), p. 799 die rechtsbeginselen ziet als een soort van morele principes. Vergelijk daarnaast bijv. Dworkin (1978), p. 22, Wiarda (1986), p. 55 en Vranken (1995), p. 86.

58 Nieuwenhuis (1979), p. 40-42 en Gribnau (1998), p. 97.

59 Vgl. Witteveen (1996), p. 115.

60 Vgl. Nieuwenhuis (1979), p. 41 en Witteveen (1996), p. 114.

61 Maatschappelijke waarden en normen hebben hetzelfde 'euvel' als rechtsbeginselen: ze zijn in het algemeen weinig concreet en daarmee niet altijd makkelijk toepasbaar in een concreet geval, zeker wanneer er een botsing is. Juist doordat de maatschappelijke waarden en normen worden geconcretiseerd in rechtsregels (en uiteindelijk rechtsbeslissingen), kan de inhoud van de maatschappelijke waarden en normen concreter en duidelijker worden. Op die manier leent de moraal als het ware normen van het recht; vgl. Fuller (1969), p. 205.

Relevant voor het onderhavige onderzoek is dat uit de verbondenheid tussen rechtsbeginselen en maatschappelijke waarden en normen twee belangrijke kenmerken van rechtsbeginselen naar voren komen. Ten eerste zijn rechtsbeginselen cultuur- – en daarmee plaats- en tijd- – gebonden.⁶² Onder cultuur dient overigens ook te worden begrepen de rechtscultuur. Rechtsbeginselen zijn niet los te zien van de maatschappelijke en (rechts)culturele context.⁶³ Zowel de inhoud als het gewicht van rechtsbeginselen kunnen per (rechts)cultuur verschillen, hetgeen zijn invloed heeft op het positieve recht. Illustratief is een rechtsvergelijkend onderzoek van Schönberg over de bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen in het administratieve recht, waarin hij de bescherming onderzoekt door het Hof van Justitie EG, de Engelse en Franse rechter, en verschillen ontdekt met betrekking tot de concepten (zo kent het Franse recht niet en het Europese en Engelse recht wel het concept van gerechtvaardigde verwachtingen), de wijze waarop verwachtingen worden beschermd, en de inhoudelijke bescherming.⁶⁴ Terughoudendheid is daarom op haar plaats bij het transponeren van rechtsopvattingen – zo ook over het gebruik van terugwerkende kracht – van de ene rechtscultuur naar de andere. Dat neemt uiteraard niet weg dat rechtsvergelijking aanleiding kan geven tot een kritische reflectie over bepaalde ‘eigen’ uitgangspunten.

Een tweede, met het eerste samenhangende, punt is dat rechtsbeginselen dynamisch zijn.⁶⁵ Rechtsbeginselen zijn geen statische beginselen; ze zijn niet onveranderlijk.⁶⁶ In dit verband zij ook gewezen op de voortdurende interactie die plaatsvindt tussen enerzijds het recht en anderzijds de samenleving.⁶⁷ Zo is bijvoorbeeld Gribnau van mening dat het veranderende waardepatroon in de samenleving ten grondslag lag aan de zogenoemde doorbraakarresten⁶⁸ in het belastingrecht: jarenlang was de wet en de toepassing ervan heilig, maar onder omstandigheden diende de toepassing van de wet te wijken voor een beginsel van behoorlijk bestuur; ook de overheid moet behoorlijk handelen.⁶⁹ Rechtsbe-

62 Gribnau (1998), p. 55. Vgl. ook Van Brederode (1996), p. 4.

63 Groenhuijsen (1987), p. 45 e.v.

64 Schönberg (2000); zie p. 237-238 voor de conclusies. Zie ook Jans e.a. (2007), p. 165 en 184-186, alsmede Gorissen (2008) over de verschillen van de rol van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur tussen het Nederlandse, Belgische, Duitse en Europese (belasting)recht.

Een verschil in ‘rechtscultuur’ kan zich overigens ook voordoen in dezelfde staat tussen verschillende rechtsgebieden. Zo wordt in de literatuur geconstateerd dat er verschillen tussen het fiscale recht en het overige bestuursrecht bestaan wat de rol van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur betreft, en wordt gesteld dat die verschillen weliswaar gedeeltelijk zijn te verklaren door de afwezigheid respectievelijk aanwezigheid van derde belanghebbenden, maar dat de verschillen daarmee niet volledig te verklaren zijn (zie Gorissen (2008), p. 130-131 en 283-284).

65 Vgl. De Langen (1958), p. 414, Dworkin (1978), p. 44, en Happé (1996), p. 85. Vgl. tevens EHRM 12 juli 2001, BNB 2005/222 (*Ferrazzini*), r.o. 26 waarin het EHRM erop wijst dat het EVRM een levend document is; veranderende opvattingen in de samenleving kunnen zorgen voor een wijziging in de interpretatie van een verdragsbepaling.

66 Soeteman (1991), p. 755. Vgl. ook Scholten (1949), p. 403.

67 Fuller (1969), 130-133 en 205-225, Nieuwenhuis (1979), p. 40-42.

68 HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137.

69 Gribnau (1998), p. 58.

ginselen kunnen zich *grosso modo* op twee manieren ontwikkelen:⁷⁰ de inhoud van een rechtsbeginsel kan veranderen en het relatieve gewicht van het beginsel ten opzichte van andere beginselen kan wijzigen. Popelier geeft bijvoorbeeld aan dat 'het concept van het rechtszekerheidsbeginsel is geëvolueerd van een eerder statisch en absolute opvatting van eerbiediging van verkregen rechten, tot een meer flexibel rechtsbeginsel dat ook legitieme verwachtingen beschermt en waarin plaats wordt geruimd voor een belangenafweging.'⁷¹ Bij een ontwikkeling van een rechtsbeginsel is moeilijk aan te geven of dit nu gebeurt onder invloed van het positieve recht, de doctrine of verandering van maatschappelijke opvattingen. Zo was in de periode na de voornoemde doorbraakarresten de ontwikkeling te zien dat de rechter overging tot toetsing van terugwerkende kracht van (belasting)wetgeving in materiële zin aan het rechtszekerheidsbeginsel⁷² – hetgeen een stap verder gaat dan toetsing aan de beginselen van behoorlijk bestuur, omdat dan in feite de kwaliteit van de regelgeving wordt getoetst. De invloed van de doorbraakarresten (het positieve recht) op die ontwikkeling zal, naar ik aanneem, daarbij niet veel minder van belang zijn geweest dan de verandering van het waardepatroon in de samenleving. Bij verandering van het relatieve gewicht van een beginsel – zoals in het geval van de doorbraakarresten – is overigens bovendien moeilijk aan te geven welk betrokken beginsel van gewicht verandert; van belang is dat het relatieve gewicht van het ene beginsel ten opzichte van dat andere beginsel is gewijzigd.

3.5 DE WERKING VAN RECHTSBEGINSELEN IN DE RECHTSORDE

3.5.1 Inleiding

Rechtsbeginselen maken deel uit van de rechtsorde. In deze paragraaf ga ik in op de werking van rechtsbeginselen. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de werking van rechtsbeginselen in technische zin en de functie van rechtsbeginselen. De werking van rechtsbeginselen in technische zin zet ik eerst uiteen aan de hand van Dworkin, die een vergelijking maakt met rechtsregels. In aanvulling daarop komt Alexy's idee van rechtsbeginselen als optimaliseringsgeboden aan de orde, in welk verband ik tevens het proportionaliteitsbeginsel en de relativiteit van rechtsbeginselen aan de orde stel. Deze relativiteit zou de gedachte kunnen oproepen van willekeur bij het werken met rechtsbeginselen, maar daartegen zijn waarborgen zoals de eis van consistentie, waarvan de zogenoemde voorrangregels een concrete uitwerking zijn. Tot slot komen enkele functies van rechtsbeginselen aan bod die van belang zijn voor het onderhavige onderzoek.

70 Witteveen (1996), p. 115 geeft het gelijkheidsbeginsel als voorbeeld voor de dynamiek van rechtsbeginselen: 'De gedachte dat "gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld" is allang onderdeel van het geldende recht en is op tal van plaatsen in rechtsregels neergelegd. Toch meende men in de vorige eeuw dat een regeling van het kiesrecht, waarbij alleen aan mannen stemrecht toekwam, niet in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Pas na 1919 kregen ook vrouwen stemrecht en het is tegenwoordig onvoorstelbaar dat die zaak zou kunnen worden teruggedraaid (...). Door zijn algemene karakter blijft het gelijkheidsbeginsel een geschikte formule om verandering van het geldende recht te bepleiten. Zo zien we (...) uiteenlopende kwesties aan de orde komen als de vraag of het bijzondere scholen vrijstaat homoseksuele leerkrachten te weren (...), de vraag of de Staatskundig Gereformeerde Partij vrouwen uit mag sluiten van vertegenwoordigde functies binnen en namens de partij, of de vraag in hoeverre gehandicapten recht hebben op overheidssteun teneinde hen in gelijke positie met niet-gehandicapten te brengen.' Zie voor een ander voorbeeld Vranken (1995), p. 89 e.v. waarin de opkomst van het evenredigheidsbeginsel in het vermogensrecht wordt geanalyseerd.

71 Popelier (1999), p. 148. Vgl. ook Knigge (1984), p. 145: 'Het zou wel eens kunnen zijn, dat dit rekening houden met de mogelijkheid van veranderingen een van de factoren is, die de oude, negentiende-eeuwse eis van eerbiediging van verkregen rechten tegenwoordig zo weinig gewicht geeft.'

72 Zie over deze opkomst bijlage C.2.

3.5.2 Kenmerken van rechtsbeginselen

Dworkin gaat in zijn *Taking rights seriously* in op de rol van rechtsbeginselen in het recht bij zijn poging het rechtspositivisme te weerleggen. In deze paragraaf gaat het mij alleen om zijn opvatting over de werking van rechtsbeginselen. Dworkin omschrijft een *principle* als 'a standard to be observed, not because it will advance or secure an economic, political or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.'⁷³ Hij analyseert de werking van rechtsbeginselen door een vergelijking te maken met rechtsregels en legt daarbij de nadruk op het verschil in hun karakter.⁷⁴ Het verschil is een 'logical distinction'.⁷⁵

Ten eerste hebben rechtsbeginselen – anders dan rechtsregels – niet een 'alles of niets'-karakter.⁷⁶ Een rechtsregel is wel of niet van toepassing; er is geen tussenweg. Een rechtsregel dicteert een beslissing. Indien deze beslissing niet wordt gevolgd, is de rechtsregel kennelijk niet van toepassing. Een rechtsbeginsel daarentegen dicteert geen beslissing, maar geeft slechts een beslissingsrichting, een argument voor een beslissing, aan.⁷⁷ Het enige dat 'vereist' is, is dat de beslisser het beginsel in aanmerking neemt ('meeweegt') bij het nemen van zijn beslissing.⁷⁸ Indien een andere beslissing wordt genomen, betekent dat niet dat het rechtsbeginsel niet geldt⁷⁹ maar dat andere argumenten meer gewicht in de schaal hebben gelegd. Met dit laatste is ook het tweede kenmerk van rechtsbeginselen aangestipt dat samenhangt met het eerste.⁸⁰

Rechtsbeginselen hebben namelijk een dimensie van gewicht of belang.⁸¹ Indien rechtsbeginselen met elkaar botsen,⁸² zal aan de hand van het relatieve gewicht van de betrokken beginselen moeten worden bepaald welk beginsel voorrang heeft. Door middel van een afweging van rechtsbeginselen wordt bepaald welk rechtsbeginsel in het specifieke geval het meeste gewicht heeft. Dit betreft de methode van beginselenafweging. Rechtsregels hebben de dimensie van gewicht of belang niet. Bij een botsing van rechtsregels is het een kwestie van absolute voorrang van de ene regel op de andere regel. De ene regel is wel van toepassing, de andere regel in het geheel niet. De rangorde tussen beide regels zal moeten worden bepaald. Door vast te stellen wat de rangorde tussen twee rechtsregels is in een situatie waarin de regels botsen, wordt tevens vastgelegd dat de rechtsregel die voorrang dient te verlenen in het geheel niet van toepassing is in die bepaalde situatie. Rechtsbeginselen hebben geen vaste rangorde.⁸³ Dat in de ene situatie rechtsbeginsel X meer gewicht in de schaal legt dan rechtsbeginsel Y betekent niet dat rechtsbeginsel X altijd voorrang heeft op rechtsbeginsel Y. De beginselenafweging kan in een andere situatie anders uitvallen.⁸⁴ De typische kenmerken van de situatie – de omstandigheden van

73 Dworkin (1978), p. 22.

74 Dworkin (1978), p. 22-28. Zie ook bijv. Happé (1996), p. 77-81, Gribnau (1998), p. 56-59 en Burg (2000), p. 79-86.

75 Dworkin (1978), p. 24.

76 Zie ook Alexy (2000), p. 295 e.v.

77 Vgl. Scholten (1934), p. 83. Vranken (1995), p. 89 merkt op dat rechtsbeginselen in deze zin denk-kaders, oriëntatiepunten zijn bij de te volgen koers.

78 Burg (2000), p. 81 vat kernachtig samen: 'rules (...) operate according to the standard 'if applicable, apply' while principles (...) operate according to the (...) operation 'if applicable, take into account'.'

79 Dworkin (1978), p. 41 geeft ook aan dat het gebruik van 'gelden' in verhouding tot beginselen wat vreemd is, omdat gelden een alles-of-niets concept is.

80 Men zou ook 'volgt uit' kunnen zeggen, zie Soeteman (1991), p. 746.

81 Dworkin (1978), p. 26. Vgl. Scholten (1934), p. 86-87 die er op wijst dat het ethische karakter van beginselen de mogelijkheid van graadverschil insluit.

82 Dworkin (1986), p. 268-269 geeft – gelet op het argumentkarakter van beginselen terecht – aan dat bij een botsing geen sprake is van 'contradiction in principle' maar van 'competition in principle'.

83 Zie ook Donner (1984), p. 458, Soeteman (1991), p. 756 en Alexy (2000), p. 296-297.

84 Dworkin (1978), p. 26 en Burg (2000), p. 120-121.

het geval of de omstandigheden van het situatietype – bepalen mede het gewicht van de betrokken beginselen. Een vaste ordening van rechtsbeginselen, en dus een *a priori* uitkomst van afweging ervan, is dan ook niet te geven.

Volledigheidshalve merk ik op dat het strikte onderscheid dat Dworkin maakt tussen regels en beginselen niet onomstreden is in de literatuur.⁸⁵ De verhouding tussen beide wordt getypeerd als een problematische.⁸⁶ Sommigen menen bijvoorbeeld dat het eerder een gradueel onderscheid betreft⁸⁷ of wijzen op enerzijds het regelkarakter van sommige beginselen en anderzijds het beginselkarakter van sommige regels⁸⁸ of zoeken het in het onderscheid algemeen-concreet,⁸⁹ maar anderen menen dat de onhoudbaarheid van het harde onderscheid tussen regels en beginselen nog niet overtuigend is aangetoond⁹⁰ of zijn eveneens van mening dat inderdaad een onderscheid kan worden gemaakt.⁹¹ In het kader van dit onderzoek is evenwel niet zozeer van belang of en in hoeverre rechtsbeginselen van regels te onderscheiden zijn. Van belang is – met name in licht van de functies van rechtsbeginselen – enerzijds om de kenmerken van rechtsbeginselen te onderkennen (te weten het argumentkarakter, het gewichtkarakter en, wat de werking betreft, de daarmee samenhangende techniek van afweging) en anderzijds dat rechtsbeginselen onderdeel van het recht uitmaken⁹² en, met inachtneming van hun kenmerken, bindende rechtsnormen zijn, ook voor de wetgever.

Eerder is aangegeven dat rechtsbeginselen ook de regelgever binden in de zin dat de regelgever aan deze rechtsnormen is gebonden bij de vorming van nieuwe regels. Gelet op de kenmerken van rechtsbeginselen is de binding aan rechtsbeginselen anders dan de binding aan regels. Regels dicteren; beginselen geven een oplossingsrichting aan. In het kader van rechtsvorming betekent dit dat de regelgever rechtsbeginselen in acht dient te nemen en op een juiste wijze dient mee te wegen. Bij het vormen van een regel – zoals een overgangsrechtelijke regel – kan het ene beginsel met het andere beginsel botsen.⁹³ hetgeen tot afweging noopt. Rechtsvorming betreft in essentie het vormen van een regel door middel van de afweging van de betrokken beginselen en belangen.⁹⁴ Ditzelfde geldt voor overgangsrechtsvorming. Overgangsrechtsvorming is in dat opzicht niet bijzonder en niet anders dan andere rechtsvorming.

3.5.3 Rechtsbeginselen als optimaliseringsgeboden: proportionaliteit en relativiteit

Rechtsbeginselen hebben als kenmerk dat ze afgewogen kunnen worden. Treffend is in dat verband de omschrijving van Alexy van rechtsbeginselen als *optimaliseringsgeboden*: normen die gebieden dat iets in de hoogst mogelijke mate wordt gerealiseerd, rekening houdend met de juridische en feitelijke mogelijkheden.⁹⁵ De juridische mogelijkheden worden mede bepaald door tegenwichtbiedende rechtsbeginselen. De realisatie van een

85 Zie bijvoorbeeld bij Dworkin (1978), 71-80 zelf een opsomming (en zijn bespreking c.q. weerlegging) van diverse argumenten tegen het door hem gemaakte 'logische' onderscheid.

86 Smits (1995), p. 67.

87 Vgl. Meuwissen (1991), p. 735 en Soeteman (1991), p. 748.

88 Scheltens (1991), p. 797-798. Vgl. ook Dworkin (1978), p. 27 zelf die opmerkt dat het niet altijd duidelijk is of een bepaalde norm een regel of een beginsel betreft.

89 Vgl. Scholten (1934), p. 83 e.v.

90 Brouwer (1991), p. 759.

91 Alexy (2000), p. 295 en Burg (2000), p. 105.

92 Vgl. Dworkin (1978), p. 77: 'if I do not succeed in establishing my distinction between rules and principles, (...) it by no means follows that the general argument I make against legal positivism is undermined.'

93 Scholten (1934), p. 82.

94 Vgl. De Langen (1958), p. 447, Van Male (1990), p. 280-281 en Gribnau (1998), p. 66.

95 Alexy (2000), p. 295.

rechtsbeginsel kan aldus worden beperkt door andere rechtsbeginselen. De opvatting van Alexy sluit aan bij die van Dworkin en is als aanvulling vooral relevant omdat zij een expliciet verband legt met het proportionaliteitsbeginsel.

Alexy ziet namelijk de theorie van beginselen en het proportionaliteitsbeginsel als onlosmakelijk met elkaar verbonden; ze impliceren elkaar.⁹⁶ In de definitie 'de realisatie in de hoogste mogelijke mate rekening houdend met de feitelijke en juridische mogelijkheden' zit de idee van proportionaliteit besloten.⁹⁷ Alexy onderscheidt drie subbeginselen van het proportionaliteitsbeginsel, te weten het beginsel van geschiktheid, het beginsel van subsidiariteit en het proportionaliteitsbeginsel in enge zin.⁹⁸ Een voorbeeld van het eerste beginsel is dat een bepaalde maatregel dient te worden ingetrokken, indien deze maatregel beginsel A zou schaden terwijl de maatregel geen andere beginselen of belangen zou bevorderen. Een voorbeeld van het tweede is dat een bepaalde maatregel M1 verboden is indien er een alternatief M2 bestaat die in gelijke mate het doel van M1 ondersteunt, maar die beginsel A minder geweld aan doet dan M1. Deze eerste twee subbeginselen wijzen aldus oplossingen aan die 'logisch' zijn te construeren en evident zijn in het licht van de opvatting van rechtsbeginselen als optimaliseringsgeboden.⁹⁹ Bij het derde subbeginsel is dat niet het geval. Het proportionaliteitsbeginsel in enge zin betreft het 'echte' wegen en wel in de situatie waarin het realiseren van het ene beginsel ten koste gaat van het realiseren van een ander beginsel. Als 'law of balancing' formuleert Alexy: 'The greater the degree of non-satisfaction of, or detriment to, one right or principle, the greater must be the importance of satisfying the other'.¹⁰⁰

Deze 'law of balancing' sluit op zich goed aan bij het uitgangspunt dat in het geval van een botsing van beginselen voorrang toekomt aan het beginsel dat relatief het meeste gewicht heeft. Ofschoon ook de voorbeelden van Alexy veelal zien op een 'volledige' voorrang in die situatie van het ene beginsel op het andere na de afweging van de beginselen, geven de opvatting van beginselen als optimaliseringsgeboden en zijn 'law of balancing' naar mijn mening beter, althans meer expliciet, de ruimte en mogelijkheden voor proportionaliteit weer. Daarmee bedoel ik dat het in een bepaalde situatie meer optimaal kan zijn om – in plaats van 'volledige' voorrang van het ene op het andere beginsel – te komen tot een resultaat waarin beide beginselen in een zekere mate worden gerealiseerd.¹⁰¹ Theoretisch is volgens mij de gedachte als volgt. De mate waarin beide beginselen worden gerealiseerd hangt af van het relatieve gewicht. Dat relatieve gewicht kan variëren naar

96 Alexy (2000), p. 297. Vgl. ook Brouwer (1991), p. 766 die opmerkt dat rechtsbeginselen zijn onderworpen aan de algemene rechtsbeginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.

97 Vgl. voor the verband tussen optimaliseren en proportionaliteit ook bijv. HvJ EG 19 maart 2002, zaak C-476/99 (*Lommers*), r.o. 39: 'in determining the scope of any derogation from an individual right such as the equal treatment of men and women (...), due regard must be had to the principle of proportionality, which requires that derogations must remain within the limits of what is appropriate and necessary in order to achieve the aim in view and that the principle of equal treatment be reconciled as far as possible with the requirements of the aim thus pursued' (cursivering MP).

98 Door Alexy (2000), p. 297-298 aangeduid als respectievelijk 'principle of appropriateness', 'principle of necessity' en 'principle of proportionality in the narrow sense' (al duidt Alexy (2003a) het eerste beginsel aan als 'the principle of suitability').

99 Het komt mij overigens voor dat 'logisch' gezien het beginsel van geschiktheid onder het beginsel van subsidiariteit valt te scharen. De twee subbeginselen lijken mij *grosso modo* overeen te komen met wat bij Burg (2000), p. 139 e.v. 'the requirement of optimization' in een complexe context en 'the requirement of maximization' in een simpele context is. Een vergelijking kan worden gemaakt (hetgeen ook wordt gedaan door Alexy en Burg) met de – uit de economische wetenschap afkomstige – theorie van Pareto-optimaliteit, welke theorie kort gezegd inhoudt dat een verdeling van goederen over bepaalde individuen slechts optimaal is, wanneer er geen andere verdeling van die goederen bestaat die de situatie van ten minste een individu zou verbeteren zonder dat de situatie van een van de andere individuen zou verslechteren.

100 Alexy (2003), p. 436.

101 Vgl. Burg (2000), p. 132-134.

de mate waarin beide beginselen reeds gerealiseerd zijn. Zolang, gegeven een bepaalde mate van realisatie van de betrokken beginselen, het ene beginsel meer gewicht toekomt dan het andere is verdere optimalisering mogelijk door een verdere realisering van het ene beginsel ten koste van het andere.¹⁰² Op het moment dat, gegeven een bepaalde mate van realisatie van de betrokken beginselen, de relatieve gewichten gelijk zijn, is een verdere optimalisering niet meer mogelijk.¹⁰³ Juist in het kader van de problematiek van wettelijk overgangsrecht is, zoals ik in par. 8.4.4 nader uitwerk, het punt van proportionaliteit zeer van belang. Enerzijds is de wetgever in het algemeen in de goede positie om tot een evenwichtig resultaat te komen en anderzijds ligt een dergelijk resultaat ook op het gebied van overgangsrecht binnen het bereik nu de gereedschapskist van de wetgever op dat gebied goed gevuld is met wetgevingstechnieken (zie voor dit laatste ook par. 2.6.2).

Dat rechtsbeginselen kunnen worden gezien als optimaliseringsgeboden betekent niet dat rechtsbeginselen een absolute werking hebben. Rechtsbeginselen hebben juist een relatieve werking.¹⁰⁴ In de duiding van rechtsbeginselen als optimaliseringsgeboden zit reeds besloten dat rechtsbeginselen *relatief* zijn.¹⁰⁵ Ook het argumentkarakter en het gewichtkarakter wijzen op de relativiteit van rechtsbeginselen. Het is haast een kenmerk van rechtsbeginselen dat ze vaak in een tegengestelde richting wijzen, dat ze botsen.¹⁰⁶ Dit 'kenmerk' is tegelijk een waarde op zich; dat beginselen tegenstrijdige gezichtspunten opleveren, maakt dat een flexibele toepassing mogelijk is op het geval¹⁰⁷ en dat ze 'elkaar in toom en zodoende in evenwicht' houden.¹⁰⁸ De inherente relatieve werking houdt verband met de verbondenheid van rechtsbeginselen met de maatschappelijke waarden en normen, die immers ook op gespannen voet met elkaar kunnen staan bij de realisering ervan. Rechtsbeginselen hebben een relatieve werking in twee, overigens wel samenhangende, opzichten. Ten eerste, relatief om de tegenstelling met een absolute werking aan te geven. Ten tweede, relatief omdat bij een botsing van rechtsbeginselen het gewicht van de betrokken beginselen *in relatie* tot elkaar van belang is om te bepalen welke van de beginselen voorrang krijgt, althans het meest gerealiseerd wordt. Dit betekent bijvoorbeeld dat het enkele gegeven dat een bepaalde maatregel op gespannen voet staat met het rechtszekerheidsbeginsel nog weinig betekenis heeft. Het gegeven krijgt pas werkelijk betekenis indien de aantasting van de rechtszekerheid wordt gerelateerd aan andere betrokken rechtsbeginselen en belangen.¹⁰⁹

3.5.4 Consistentie en voorrangsregels

Er is geen vaste ordening tussen rechtsbeginselen te geven. Dit betekent evenwel niet dat rechtsvormers en rechtstoepassers bij de afweging van beginselen volledig de vrije hand hebben. In dit verband zijn behalve de motiveringsplicht van de rechtsvormers en rechtstoepassers, ook het initiële gewicht van rechtsbeginselen en de 'eisen' van consistentie en

102 Dit lijkt me overeen te komen met de 'disproportionality rule' van Alexy (2003a), p. 138-139: 'an interference with a [principle; MP] is disproportional if its is not justified by the fact that the omission of this interference would give rise to an interference with another principle (...), provided that this latter interference is at least as intensive as the first one.'

103 Dit vertoont veel overeenkomsten met de bedrijfseconomische theorie dat het optimale punt van productie is bereikt wanneer de marginale opbrengsten gelijk zijn aan de marginale kosten.

104 Vergelijk ook de relativiteit van de rechtswaarden rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en doelgerichtheid bij Radbruch.

105 Het gaat in de woorden van Alexy (2000), p. 298 om het in de hoogst mogelijke mate realiseren van een beginsel 'relative to the legal possibilities, that is, relative most of all to countervailing principles.'

106 Zie bijv. Gribnau (1998), p. 50.

107 Zie Witteveen (1991), p. 83, die dit de heuristische waarde van beginselen noemt.

108 Nieuwenhuis (1979), p. 4, die in dit verband er ook op wijst dat rechtsbeginselen onderling een systeem van *checks and balances* vormen.

109 Vgl. Alexy (2003), p. 444: 'the concrete weight of a principle is a relative weight.'

juridische integriteit van belang. De zogenoemde voorrangregels zijn in feite een uitwerking van deze laatstgenoemde eisen.

Een eerste element dat rechtsvormers en rechtstoepassers disciplineert, hangt samen met het argumentkarakter van rechtsbeginselen. Rechtsvormers en rechtstoepassers zullen bij hun beslissing moeten motiveren waarom het ene beginsel voorrang heeft op het andere in het desbetreffende geval.¹¹⁰ Het betreft zowel een formele als materiële motiveringsplicht. De argumenten moeten niet alleen worden genoemd, de motivering moet de beslissing ook kunnen dragen.¹¹¹

Een tweede element is dat rechtsbeginselen een soort van initieel gewicht hebben.¹¹² Popelier wijst erop dat een rechtsbeginsel aan gewicht wint naarmate het in de rechtsorde wordt ingevuld door meer concrete vereisten en naarmate het rechtsbeginsel in het algemeen meer erkenning en waardering krijgt door juridische autoriteiten als grondwetgever, regelgever en rechter.¹¹³ Hoe zwaarder het initiële gewicht van een rechtsbeginsel, hoe zwaarder het gewicht van het andere botsende beginsel zal moeten zijn, wil de beginselenafweging in het voordeel van de laatste uitvallen. Het rechtsbeginsel dat de wet moet worden toegepast, heeft bijvoorbeeld een zwaar initieel gewicht;¹¹⁴ alleen in bijzondere omstandigheden zal de wet niet worden toegepast omdat andere rechtsbeginselen zich daartegen verzetten.¹¹⁵ Het algemene initiële gewicht van een rechtsbeginsel kan nader worden bijgesteld naargelang het rechtsgebied. Zoals ik in par. 11.2 motiveer, komt aan het rechtszekerheidsbeginsel in het belastingrecht veel gewicht toe, al valt niet in concrete termen aan te geven hoeveel.

Een fundamentele disciplinerende bij de interpretatie, concretisering en afweging van beginselen door rechtsvormers en rechtstoepassers is gelegen in de eisen van juridische integriteit en consistentie.¹¹⁶ Deze eisen – beginselen¹¹⁷ – zijn met elkaar verbonden. Integriteit vereist volgens Dworkin ‘government to speak with one voice, to act in a principled and coherent manner toward all its citizens, to extend to everyone the substantive standards of justice and fairness it uses for some.’¹¹⁸ De integriteit van het recht wordt aangetast wanneer rechtsregels ‘inconsistent in principle’ zijn.¹¹⁹ Ofschoon Dworkin de eisen van integriteit en consistentie niet steeds in verband brengt met de wetgever, heeft hij ook expliciet de wetgever op het oog.¹²⁰ De eis van consistentie brengt onder andere mee dat afweging van beginselen op een consistente manier dient te gebeuren.¹²¹ ‘Een

110 Vgl. Gribnau (1997), p. 244 en Alexy (2003), p. 439. Opgemerkt zij in dit verband dat – als ik het goed zie – het belangrijkste argument van Alexy voor zijn stelling dat het afwegen van beginselen een rationeel – en niet een arbitrair – proces is, gelegen is in het argumentkarakter van beginselen; vgl. ook Alexy (2003a), p. 139.

111 Zie voor het onderscheid tussen formele en materiële motiveringsplicht bijv. Van Male (1990).

112 Zie Popelier (1997), p. 15 die over een ‘prima facie kracht van een beginsel in het juridisch discours’ spreekt. De idee van een initieel gewicht klinkt ook door bij Alexy (2003), p. 440: ‘the abstract weight of [a principle] is the weight which [a principle] has relative to other principles independently of the circumstances of any cases.’

113 Popelier (1997), p. 13 en 15; zie ook Dworkin (1978), p. 40.

114 Brouwer (1991), p. 764.

115 Gribnau (1998), p. 58.

116 Gribnau (1997), p. 244. Zie ook Gribnau (1998), p. 92-95 en Burg (2000), p. 72-73 en 151-152.

117 Dworkin (1986), p. 217-218 noemt integriteit expliciet een beginsel dat soms moet wijken voor andere beginselen of waarden.

118 Dworkin (1986), p. 165.

119 Dworkin (1986), p. 189.

120 Dworkin (1986), p. 217-218. Opgemerkt zij dat Dworkin met integriteit het oog heeft op beginselen en niet op consistentie in *policy* (p. 221), al neem ik aan dat Dworkin daarmee slechts bedoelt dat beleid kan wijzigen (i.e. dat beleidswijzigingen niet de integriteit aantasten) en niet dat wanneer een bepaald beleid wordt gevoerd, het beleid niet consistent moet worden uitgewerkt.

121 Burg (2000), p. 70.

rechtsvormer (...) kan dus niet naar eigen subjectief inzicht rechtsbeginselen inkleuren en afwegen.¹²²

Een specifieke uitwerking van de eis van consistentie is in feite te vinden in de zogenoemde voorrangregels. Indien een rechter bij de botsing tussen twee rechtsbeginselen in een bepaalde situatie tot een uitspraak is gekomen, houdt deze uitspraak tevens de beslissing in dat in die situatie het ene beginsel voorrang heeft op het andere. Dworkin wijst erop dat de rechter daarmee tevens een regel heeft gecreëerd hoe in soortgelijke situaties moet worden beslist.¹²³ Rechtsvinding in het concrete geval leidt tot de vorming van een algemene regel. Happé noemt zo'n gevormde regel een *voorrangsregel*: 'een norm aan de hand waarvan in een geval van botsing van beginselen kan worden uitgemaakt welk beginsel het meeste gewicht in de schaal legt, c.q. voorrang heeft.'¹²⁴ Omdat een voorrangregel hetzelfde karakter heeft als een gewone rechtsregel, kan in het vervolg in situaties waarop de voorrangregel betrekking heeft de uitkomst van een belangenafweging 'mechanisch' worden bepaald. De rechter behoeft dan niet meer de beginselen af te wegen maar kan de voorrangregel toepassen. Het open rechtssysteem van rechtsregels en rechtsbeginselen lijkt zo door de vorming van voorrangregels weer een gesloten systeem van rechtsregels geworden. Het gegeven dat een voorrangregel wordt toegepast, betekent echter wel dat de rechtstoepasser instemt met de in die regel neergeslagen beginselenafweging.¹²⁵ In de woorden van Scholten, zij het niet betrekking hebbend op voorrangregels maar op rechtsregels in het algemeen: 'De regel wordt direct, het beginsel indirect toegepast.'¹²⁶ Het open karakter van het rechtssysteem kan weer de overhand krijgen op het moment dat een nieuw situatietype zich aandient of dat er sprake is van veranderde omstandigheden of (rechts)opvattingen, waardoor een nieuwe afweging moet worden gemaakt.

Deze idee van disciplineren van de rechtsvormers en rechtstoepassers door de eisen van consistentie en juridische integriteit komt op twee plaatsen terug in dit onderzoek. Ten eerste meen ik dat de zogenoemde beginselen van overgangsrecht kunnen worden gezien als *voorrangsbeginselen* (zie hoofdstuk 6). Ten tweede zijn die eisen argumenten die ervoor pleiten dat in vergelijkbare overgangssituaties een vergelijkbare overgangsregeling wordt getroffen, hetgeen pleit voor het opstellen van vuistregels waar dat mogelijk is (zie par. 9.3 en 12.2.2).¹²⁷

3.5.5 Beperkte rationaliteit; problematiek van incommensurabiliteit

Het vorenstaande geeft wellicht de indruk dat het afwegen van beginselen een zuiver rationele en objectieve bezigheid is. Alexy lijkt dit inderdaad zo te zien en te willen aantonen dat een beginselenafweging op een rationele en objectieve wijze kan gebeuren.¹²⁸ Het gaat ver buiten het bestek van dit onderzoek om uitgebreid op deze fundamentele kwestie in te gaan, maar het is wel noodzakelijk aan te geven in hoeverre ik de theorie van Alexy volg. Ik zie de theorie van Alexy als een ideaal voor de afweging van beginselen; rechtsvormers zouden de theorie als uitgangspunt moeten hanteren. De nuancering is dat ik meen dat feitelijk veelal een afweging van beginselen niet volledig objectief en rationeel kan

122 Gribnau (1997), p. 244.

123 Dworkin (1978), p. 28. Zie ook Alexy (2000), p. 297 die de term 'collision law' hanteert. Ook de term 'definitional balancing' wordt gehanteerd, zie bijv. Aleinikoff (1987), p. 948.

124 Happé (1996), p. 79-81.

125 Happé (1996), p. 80-81. Vergelijk ook – zij het niet ter zake van 'voorrangsregels' – Burg (2000), p. 39: '[i]n the(...) easy cases, the model of principles remains below the surface; it does not have to be activated, but it governs nonetheless, in a invisible way.'

126 Scholten (1949), p. 403.

127 Vgl. Burg (2000), p. 152, die als eis van consistentie noemt dat 'cases that are alike from the perspective of the system's principles, are treated alike'.

128 Alexy (2003) in reactie op kritiek van Habermas en Schlink.

zijn. Een beginselenafweging is 'beperkt rationeel', waarmee ik kort gezegd bedoel dat niet steeds volledig kan worden verantwoord waarom het ene afwegingsresultaat beter is dan het andere.¹²⁹

De essentie van de stelling dat een afweging normaliter 'beperkt rationeel' is, is dat er veelal op enig moment in het afwegingsproces een 'unguided jump'¹³⁰ moet plaatsvinden. Het lijkt mij dat met een rechtstheoretische en juridische analyse een afwegingsproces tot op zekere hoogte rationeel is te maken door bijvoorbeeld te analyseren welke beginselen in het desbetreffende geval aan de orde zijn, een globale duiding te geven van het gewicht van de betrokken beginselen, en de context (bijvoorbeeld de relevante omstandigheden van het geval) uiteen te zetten waarin de afweging plaatsvindt. Soms is daarmee (vrijwel) het afwegingsresultaat gegeven. Het zal dan gaan om relatief extreme gevallen, waarbij voor elk van de alternatieve afwegingsresultaten geldt dat daarbij evident een dispropor-tionele inbreuk zou worden gemaakt op een van de betrokken beginselen. In andere gevallen, waarbij in de gegeven context voor ten minste twee afwegingsresultaten geldt dat zij niet duidelijk onderdoen voor elkaar, zal een 'sprong' plaatsvinden naar het afwe-gingsresultaat dat wordt gemaakt, welke sprong 'unguided' is in de zin dat deze niet vol-ledig rationeel kan worden verantwoord. De sprong is wat mij betreft een metafoor om aan te geven dat de mogelijkheid tot nadere redengeving eindig is. Men kan ook zeggen dat deze sprong een intuïtieve bezigheid is.¹³¹ De beperkte rationaliteit houdt in dat ener-zijds een uiteindelijk afwegingsresultaat weliswaar is te herleiden tot (een afweging van) beginselen en tot op zekere hoogte is te verklaren en te motiveren met juridische argu-menten (dus: het afwegingsresultaat is geenszins irrationeel of willekeurig¹³²), maar dat anderzijds niet objectief valt aan te tonen dat deze sprong dwingend was, i.e. dat niet een andere 'sprong' kon zijn gemaakt of, anders gezegd, dat het resultaat niet evengoed anders kon zijn geweest (dus: in zoverre is de afweging niet rationeel te verantwoor-den).¹³³ Het lijkt mij dat de aard van de sprong kan variëren. Op een continuüm gaat het om aan de ene kant een 'grote sprong', waarbij de te maken keuze (rechts)politiek van aard is omdat een relatief fundamentele afweging moet worden gemaakt tussen de betrok-ken beginselen, en aan de andere kant een 'kleine sprong', waarbij de te maken keuze technisch van aard is en waarbij het simpelweg gaat om het doorhakken van een knoop. Een voorbeeld is het leerstuk van navordering in het belastingrecht, waarbij grof en (te) simpel gesteld een afweging aan de orde is tussen rechtsgelijkheid (pro navordering) en rechtszekerheid (contra navordering). In het kader van de inrichting van de navordering-regeling moeten wat de hoofdlijnen betreft keuzes worden gemaakt die, afgezien van de extreme gebieden (nooit navordering aan de ene kant en ongelimiteerde mogelijkheden

129 Daarbij zij overigens opgemerkt dat ik buiten beschouwing laat bijvoorbeeld mogelijke politiek-filosofische theorieën, democratietheorieën, en speltheoretische opvattingen over hoe tot opti-male afwegingsresultaten te komen.

130 Deze term ontleen ik aan Burg (2000), p. 69 en 113, die naar ik aanneem is geïnspireerd door de 'sprong' van Scholten (1934), p. 16, 102 en 174. Scholten betoogde kort gezegd dat bij iedere wets-toepassing een 'sprong' plaatsvindt van de algemene regel naar de feiten van het geval, om aan te geven dat rechtstoepassing niet een volledig 'logisch' c.q. deductief proces is en dat bij rechts-toepassing de rechter een element toevoegt aan de betekenis van een regel. Vergelijk ook Koop-mans (nabeschouwing in Wiarda (1999), p. 148), die spreekt over 'een gedachtesprong die objec-tief en rationeel niet verder kan worden verantwoord maar die op een zedelijke overtuiging terug-gaat.'

131 Vergelijk met betrekking tot topoi Leijten (1981), p. 90-91: 'een proces van afweging, dat (...) in laatste instantie slechts intuïtief kan worden voltrokken. En die intuïtieve afweging van de laatste instantie is (...) niet onder woorden te brengen, daar er (...) niets meer te meten of te wegen is.'

132 Vergelijk, zij het niet in het kader van een beginselenafweging, Raz (1986), p. 338: 'The choice (...) may be based on a reason. Though the reason is incommensurate with the reason for the alterna-tive it shows the value of that option and when that option is chosen, it is chosen because of its value.'

133 Vgl. Groenewegen (2005), p. 17 en 21, alsmede Raz (1986), p. 333-334: 'Where the considerations for and against two alternatives are incommensurate, reason is indeterminate. (...) It marks the inability of reason to guide our action, not the insignificance of our choice.'

tot navordering aan de andere kant), overwegend rechtspolitiek van aard zijn.¹³⁴ Dit betreft een 'grote sprong'. Een 'kleine sprong' moet bijvoorbeeld worden gemaakt bij de bepaling van de lengte van de navorderingstermijn: niettegenstaande dat ook deze keuze te herleiden is tot een afweging van beginselen, komt een keuze tussen bijvoorbeeld vijf jaar en zeven jaar vooral neer op het doorhakken van een knoop. Er lijken mij *grosso modo* twee belangrijke oorzaken te zijn voor de beperkte rationaliteit van de beginselenafweging – voor de 'sprong' –, welke oorzaken overigens overlappen en elkaar kunnen versterken.

Een eerste oorzaak is dat opvattingen over het gewicht van beginselen kunnen verschillen. Dit hangt samen met het verband tussen maatschappelijke waarden en rechtsbeginselen. Gegeven de pluriformiteit in het waardepatroon in de samenleving, kan er ook onenigheid zijn over het gewicht van beginselen. Daarmee bevindt rechtsvorming zich in zoverre voor een deel 'op politiek terrein'.¹³⁵

Een tweede oorzaak is gelegen in wat de 'problematiek van incommensurabiliteit' wordt genoemd. Deze problematiek houdt kort gezegd in dat het niet goed mogelijk is om een rationele belangenafweging te maken tussen ongelijksoortige belangen, bij gebrek aan gemeenschappelijke schaal waarop de belangen kunnen worden geplaatst.¹³⁶ Ik baseer deze omschrijving op die van Gerards, die vervolgens opmerkt dat '[v]oor het publiekrecht wordt (...) aangenomen [in de rechtswetenschappelijke literatuur] dat het probleem van incommensurabiliteit [in de rechtspraak; MP] een minder grote rol speelt, nu de primaire afweging daar is gemaakt door een bestuursorgaan of regelgever.' Ik merk op dat dit laatste uiteraard slechts een verschuiving van het probleem van rechtspraak/rechtstoepassing naar regelgeving/rechtsvorming betekent. De auteur vervolgt: 'Deze besluitvormende instanties zijn in staat op basis van politieke of beleidsmatige overwegingen een keuze te maken tussen belangen, hetgeen relatief veel ruimte laat voor een niet volledig objectieve of rationele keuze.' De problematiek van incommensurabiliteit raakt naar mijn mening de achilleshiel van de idee van afweging van beginselen: hoe moet dat afwegen worden voorgesteld wanneer een gemeenschappelijk schaal ontbreekt om die beginselen

134 Vgl. HR 7 december 2007, BNB 2008/178, waarin de Hoge Raad in verband met de vordering van cassatie in het belang der wet van A-G Niessen overweegt dat 'het niet op de weg [ligt] van de Hoge Raad om zijn uitleg van artikel 16 AWR te herzien in verband met de (veranderde) werkwijze van de Belastingdienst, en te beslissen of de grenzen van de navorderingsmogelijkheden van de fiscus opnieuw moeten worden afgebakend. Die beslissing is, mede gelet op het rechtspolitieke karakter daarvan, aan de wetgever, na een (openbaar) debat over de daaraan verbonden aspecten.'

135 Vgl. Groenhuijsen (2002), p. 818 die in het kader van de vraag naar de wenselijkheid van het vervallen van verjaringstermijnen voor bepaalde misdrijven in het strafrecht opmerkt dat de aangevoerde argumenten voor en tegen alle een zekere geldigheid hebben en vervolgt met de stelling dat '[e]en standpunt in laatste instantie [wordt] bepaald door het wisselende gewicht dat aan de genoemde argumenten wordt toegekend. Het lijkt mij daarom mede een kwestie van een rechtspolitieke beoordeling te zijn, waarover verstandige mensen blijvend van oordeel kunnen verschillen.'

136 Gerards (2006), p. 154. Zie over deze problematiek voorts bijv. Raz (1986), p. 321-366, Burg (2000), p. 116-119, Endicott (2000), p. 41-45 en 148-155, Brouwer (2001), Gerards (2006a), p. 8-9 en 28-36, en Groenewegen (2005), alsmede impliciet Aleinikoff (1987), p. 972-976. Groenewegen (2000), p. 21 stelt: 'Incommensurabiliteit brengt met zich (...) dat er geen redenen zijn te vinden om te kiezen tussen meerdere mogelijke opties. Dat betekent dat een keuze voor een van die opties niet rationeel te funderen is.' Ik merk overigens op dat Endicott (2000) de problematiek van incommensurabiliteit behandelt in het kader van de kwestie van 'vagueness in law' (bijvoorbeeld vage normen en begrippen). Het verband van die kwestie met de onderhavige kwestie van belangenafweging moge wellicht op het eerste gezicht niet geheel duidelijk zijn, maar het gemeenschappelijke bestaat erin dat bij een belangenafweging in zekere zin het ook om een vaag/open concept gaat, zij het een zeer abstract concept ('goed recht' c.q. 'rechtvaardigheid').

af te wegen?¹³⁷ De vraag naar de gemeenschappelijke schaal rijst bijvoorbeeld ook bij de afweging tussen het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel zoals in het voornoemde voorbeeld van de navorderingsregeling. Door het ontbreken van een gemeenschappelijke schaal voor plaatsing van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid zal niet steeds kunnen worden aangetoond waarom bijvoorbeeld de navorderingstermijn vijf jaar moet zijn en niet zeven jaar (en *vice versa*).

Ingeval twee afwegingsresultaten (A en B) incommensurabel zijn,¹³⁸ betekent dat niet dat ze gelijkwaardig zijn; net zoals het gebrek aan gemeenschappelijke schaal meebrengt dat de superioriteit van A ten opzichte van B niet kan worden aangetoond, impliceert datzelfde gebrek dat er geen argumenten zijn om aan te tonen dat beide resultaten gelijkwaardig zijn (maar evenmin dat ze ongelijkwaardig zijn).¹³⁹ Deze laatste notie is niet zonder belang, omdat zij verklaart dat wanneer een derde optie (C) superieur is aan A,¹⁴⁰ zulks geenszins logischerwijs meebrengt dat C ook superieur is aan B.¹⁴¹

Het lijkt mij dat de problematiek van incommensurabiliteit sterk speelt ingeval bij de te maken afweging ook *policies* betrokken zijn, temeer omdat daarbij sterk(er) de pluriformiteitsproblematiek, i.e. verschil in inzicht over het gewicht van de *policies*, speelt. Verder lijkt mij dat de problematiek van incommensurabiliteit nijpender is naarmate de tegenstrijdige belangen meer intrinsiek *onverenigbaar* zijn. Belangen zijn volledig onverenigbaar wanneer er slechts twee resultaten mogelijk zijn: resultaat P waarbij belang X voor 100% en belang Y voor 0% wordt gerealiseerd en resultaat Q waarbij belang X voor 0% en belang Y voor 100% wordt gerealiseerd. Veelal zal er echter een spectrum van afwegingsresultaten zijn met aan de ene zijde resultaat C en aan de ander zijde resultaat D en daartussen verscheidene andere afwegingsresultaten. Bijvoorbeeld de navorderingstermijn: de mogelijke afwegingsresultaten zijn een continuüm met aan de ene zijde een termijn van nul jaar tot oneindig, waarbij het gelijkheidsbeginsel meer en het rechtszekerheidsbeginsel minder wordt gerealiseerd naarmate de termijn langer wordt. Daarbij dient wel bedacht te worden dat weliswaar *in abstracto* het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel in dat geval niet onverenigbaar zijn, nu er opties zijn waarin tegelijk een zekere mate

137 De vraag kan rijzen in hoeverre de erkenning van de problematiek van incommensurabiliteit op gespannen voet staat met Dworkins 'right answer thesis' (zie bijv. Dworkin (1985), p. 119-145 en Dworkin (2006), p. 41-43). Een spanning wordt bijvoorbeeld gezien door Brouwer (2001), p. 16-18. Het is gelet op het onderwerp van dit onderzoek weinig functioneel om over te gaan tot een exegese van Dworkins werk. Ik volsta daarom met de opmerking dat naar mij voorkomt erkenning van de problematiek van incommensurabiliteit niet op gespannen voet staat met Dworkins 'right answer thesis'. Dat zou wel het geval zijn wanneer Dworkin zou stellen dat er een objectief vast te stellen 'right answer' zou zijn. Dworkin (2006), p. 42 ontkent dat evenwel: hij verwijt zijn critici juist dat 'they think I must be saying not just that there are right answers in some ordinary way, (...) but that there are *really* right answers' (originele cursivering). Het is niet met de 'right answer thesis' in tegenspraak wanneer bijvoorbeeld in een concreet geval juristen verschillende *right answers* voorstaan; integendeel (vgl. Dworkin (2006), p. 42). Ik begrijp Dworkins 'right answer thesis' aldus dat het zowel descriptief (een rechter meent in een concreet geval dat alles overziende en afwegende de beslissing die hij zal nemen de juiste is) als normatief (een rechter moet in een concreet geval ernaar streven de beslissing te nemen zoals die genomen zou zijn door Hercules – de in Dworkin (1978), p. 105 geïntroduceerde jurist 'of superhuman skill, learning, patience and acumen') moet worden opgevat.

138 De problematiek van incommensurabiliteit wordt soms toegespitst op verschillende opties in plaats van op belangen (bijv. Endicott (2000), p. 42). Dit is evenwel slechts een kwestie van perspectief. Wanneer belangen incommensurabel zijn, zullen sommige opties waarin de betrokken belangen elk voor zich in een bepaalde mate worden gerealiseerd, incommensurabel zijn. Omgekeerd: wanneer twee opties incommensurabel worden geacht, zullen de achterliggende waarden/belangen/doelen incommensurabel zijn.

139 Vgl. Raz (1986), p. 329, Brouwer (2001), p. 14 en Groenewegen (2005), p. 17.

140 Dat belangen incommensurabel zijn, behoeft immers niet te betekenen dat alle opties onvergelijkbaar zijn. Bijvoorbeeld: optie C is superieur aan optie A, wanneer bij optie C een relevant belang in grotere mate wordt gerealiseerd dan bij optie A, terwijl de andere relevante belangen ten minste in even grote mate worden gerealiseerd.

141 Vgl. Raz (1986), p. 324-326, die deze 'failure of transitiviy' ziet als een test voor incommensurabiliteit van twee opties.

van het rechtszekerheidsbeginsel als een zekere mate van het gelijkheidsbeginsel wordt gerealiseerd, maar dat op het punt waarop een keuze moet worden gemaakt, er uiteraard (afwegen impliceert immers dat er tegenstrijdigheid is) wel sprake is van onverenigbaarheid: een verlenging van de navorderingstermijn ten faveure van het gelijkheidsbeginsel is *ceteris paribus* onverenigbaar met het handhaven van een gelijk niveau van rechtszekerheid.

Voordat ik een nuancering maak, besteed ik nog kort aandacht aan de extreme uiteinden van het spectrum van afwegingsresultaten. Ook wanneer de problematiek van incommensurabiliteit op zichzelf wordt onderkend, wordt veelal (toch) voor extreme resultaten¹⁴² aangenomen dat 'evident' is dat die resultaten niet een serieuze optie zijn of dat in zoverre de afweging rationeel is.¹⁴³ De problematiek van incommensurabiliteit is evenwel mijns inziens ook dan aanwezig, namelijk in die zin dat die problematiek nog steeds doorklinkt in de argumentatie waarom die extreme resultaten afvallen. De neiging bestaat namelijk om te grijpen naar, of te volstaan met, een argument als 'het kan toch niet zo zijn dat' of, in het juridisch discours meer geaccepteerde, argumenten als 'disproportionaliteit', 'onredelijk' of 'evident'. Dat naar dergelijke argumenten wordt gegrepen en dat daarmee wordt volstaan, is te verklaren. Immers, wanneer het uitgangspunt incommensurabiliteit is, is het immers nu eenmaal moeilijk om aan te geven waarom iets 'disproportioneel', 'onredelijk' of 'evident' is.¹⁴⁴ De crux van het feit dat enerzijds de problematiek van incommensurabiliteit wordt onderkend en anderzijds bij extreme resultaten toch wordt volstaan met argumenten als de genoemde, waarmee in feite de problematiek met de mantel der liefde wordt bedekt, lijkt mij te zijn dat bij die resultaten impliciet het uitgangspunt van incommensurabiliteit wordt verlaten. Wanneer bijvoorbeeld een argument als 'disproportioneel' wordt gebruikt, impliceert dat dat een zekere rangorde wel mogelijk wordt geacht en dat in zoverre toch van een gemeenschappelijke schaal wordt uitgegaan, zij het een zeer abstracte schaal; bijvoorbeeld een schaal waarbij de meeteenheid de welvaart, het maatschappelijk nut is of – in het licht van de waardetrias van Radbruch – de abstracte idee van rechtvaardigheid. Impliciet wordt dan in feite van de veronderstelling uitgegaan dat, indien geïsoleerd genomen een belang X wordt onderschreven in de zin dat erkend wordt dat het een positieve bijdrage levert aan de betreffende abstracte waarde, een afwegingsresultaat waarbij belang X nagenoeg in het geheel niet wordt gerealiseerd, een onjuist resultaat is. Oftewel: de veronderstelling is dat in de zone van afwegingsresultaten waarin het belang X nauwelijks en het belang Y in hoge mate wordt gerealiseerd, de marginale bijdrage van X aan de abstracte waarde groter is dan de marginale bijdrage van Y aan die waarde. Nog anders: de veronderstelling is dat in die zone de afwegingsresultaten suboptimaal zijn omdat 'winst' (uitgedrukt in eenheden, althans mate van realisatie, van

142 Bij het voorbeeld van navordering: enerzijds de optie van nooit navordering en anderzijds de optie van ongelimiteerde mogelijkheden tot navordering.

143 Vergelijk bijv. Brouwer (2001), p. 12-13 en Groenewegen (2005), p. 16-17, alsmede Endicott (2000), p. 44: 'It may be perfectly clear that one option is better, even though it is worse in some respect than another option.' Vgl. ook Burg (2000), p. 165-169 die het verbod van disproportionaliteit stelt als een voorwaarde voor een rationele afweging van beginselen: 'the price, in terms of the non-realization of some principle(s), to be paid for a gain in terms of realization of one or more competing principles, should not be out of any reasonable proportion.'

144 Een voorbeeld is te vinden bij Groenewegen (2005). Nadat de auteur de problematiek van incommensurabiliteit heeft toegelicht aan de hand van een voorbeeld, waarin de vraag aan de orde is hoeveel toezichtcamera's moeten worden opgehangen en waarbij een afweging moet worden gemaakt tussen het belang van veiligheid en het belang van privacy, stelt de auteur (p. 16): 'Sommige gevallen zijn evident. Een camera-dichtheid van 100% schaadt het privacy belang onevenredig, nu het privacy belang volledig opgeofferd wordt.' Deze argumentatie overtuigt in logisch opzicht niet en lijkt mij een circulair aspect te bevatten. De keuze van een cameradichtheid van 100% impliceert een volledige voorrang van het belang van veiligheid ten opzichte van het belang van privacy – het argument waarom die keuze onevenredig is, verwijst alleen naar die opoffering van het belang van privacy; ofwel: de keuze is onevenredig, omdat die keuze wordt gemaakt.

de abstracte waarde) kan worden behaald door meer van belang X te realiseren ten koste van belang Y.

Bij het vorenstaande past een nuancering. Buiten beschouwing is namelijk gelaten het beginsel van consistentie. Ik neem als voorbeeld de lengte van de navorderingstermijn, waarbij een keuze moet worden gemaakt tussen vijf en zeven jaar. De sprong die daarbij moet worden gemaakt, kan kleiner worden – of anders gezegd: kan meer ‘guided’ worden – indien er voor andere belastingen of belastingbeschikkingen reeds een keuze is gemaakt en de termijn op vijf jaar is gesteld. Er is dan een argument in de vorm van het beginsel van consistentie dat pleit voor een termijn van vijf jaar. Ook wanneer het om sprongen gaat die fundamenteeler van aard zijn, kan het beginsel van consistentie de sprong gepaard laten gaan met een argument voor een bepaalde oplossingsrichting. Wederom het voorbeeld van de navorderingsregeling: is eenmaal een keuze gemaakt voor de inrichting daarvan, dan ligt het voor de hand om daarbij voor nieuwe belastingen of belastingbeschikkingen aan te sluiten. Daaraan doet niet af dat de regelgever uiteindelijk toch een andere keuze kan en mag maken (waarbij de wisselwerking tussen het beginsel van consistentie en dat van motivering meebrengt dat niet alleen de keuze *an sich* wordt gemotiveerd maar ook waarom wordt afgeweken); ook ingeval een andere keuze wordt gemaakt blijft staan dat de activiteit belangenafweging op zich meer ‘guided’ was. Gemeenschappelijk in beide voorbeelden is dat een argument wordt gevonden voor een bepaalde oplossing door aansluiting te zoeken bij eerdere vergelijkbare gevallen waarin al een afweging heeft plaatsgevonden.¹⁴⁵

De relevantie van het vorenstaande voor het onderhavige onderzoek is het volgende. Van belang is dat binnen marges een beginselenafweging niet volledig objectief en rationeel is; zij is ‘beperkt rationeel’ en bestaat voor een deel uit het maken van een ‘unguided jump’. Voor dat deel is een afweging meer rechtspolitiek van aard en/of bestaat zij uit het ‘doorhakken van een knoop’. Een en ander geldt ook voor de beginselen- en belangenafweging die gemaakt moet worden door de wetgever bij overgangsrechtsvorming. De opvatting dat die afweging voor een deel op politiek terrein ligt,¹⁴⁶ lijkt mij dan ook juist.

3.6 VERSCHILLENDE FUNCTIES VAN RECHTSBEGINSELEN

Recht is het geheel van rechtsbeginselen en rechtsregels, en rechtsbeginselen vormen de normatieve grondslag voor rechtsregels. De verschillende – veelal sterk samenhangende – functies van rechtsbeginselen vloeien voort uit of houden verband met deze rechtsopvatting. Hiervoor zijn reeds kort genoemd de brugfunctie, de interpretatieve functie, de aanvullende functie en de activerende functie (par. 3.3, 3.4.2 en 3.4.3). In het kader van dit onderzoek zijn in aanvulling hierop vooral de hierna te noemen functies het meest van belang.

Een eerste functie van rechtsbeginselen is de functie van fundamentele rechtsbron.¹⁴⁷ De rechtsregels, die uit de rechtsbronnen als wetgeving, verdragen en rechtspraak zijn te destilleren, vinden mede hun oorsprong in rechtsbeginselen. Rechtsregels, en daarop gebaseerde beslissingen in een concrete situatie, zijn herleidbaar tot rechtsbeginselen.¹⁴⁸ Rechtsbeginselen vormen – tezamen met beleidsdoelen¹⁴⁹ – een bron voor rechtsvor-

145 Vgl. Burg (2000), p. 152-157.

146 Vgl. Knigge (1984), p. 140-142, alsmede bijv. Leijten (1972), p. 390, Christiaanse (1990), p. 1573 en Albert (2005), p. 223.

147 Gribnau (1998), p. 64.

148 Van Male (1990), p. 280.

149 Dworkin (1978), p. 22 onderscheidt *principles* van *policies*; een *policy* omschrijft hij als ‘that kind of standard that sets out a goal to be reached, generally an improvement in some economic political, or social feature of the community.’

ming.¹⁵⁰ Het is zaak dat de relevante rechtsbeginselen bij het vormen van een nieuwe regel worden betrokken.¹⁵¹ Toegespitst op het onderhavige onderzoek: bij overgangsrechtsvorming dient de regelgever bijvoorbeeld het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel mee te wegen (zie vooral hoofdstuk 6).

Een tweede functie is de functie van begrenzend kader voor rechtsvorming.¹⁵² Rechtsbeginselen dienen voldoende in acht te worden genomen en meegewogen bij de rechtsvorming door de rechtsvormende organen.¹⁵³ Zo kan het rechtszekerheidsbeginsel met zich brengen dat in een concreet geval het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving niet is toegestaan of dat aan een rechtsregel niet volledig onmiddellijke werking dient te worden verleend, maar een vorm van eerbiediging op zijn plaats is. Opgemerkt zij dat deze normatieve gebondenheid van de regelgever aan rechtsbeginselen moet worden onderscheiden van juridisch-technische gebondenheid, en belangrijker, daarvan niet afhankelijk is. Onder juridisch-technische gebondenheid versta ik dat bij de rechter kan worden afgedwongen dat de regelgever zich aan de normen houdt. Op het gebied van belastingrecht is het bestuur bijvoorbeeld niet alleen normatief gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, maar in de regel ook juridisch-technisch gebonden. De rechter kan ingrijpen indien het bestuur handelt in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De regelgever – en met name de formele wetgever – is soms niet, of slechts beperkt, juridisch-technisch gebonden. Wanneer dat het geval is, mag daaruit niet worden afgeleid dat er geen normatieve gebondenheid zou zijn.¹⁵⁴ De normatieve gebondenheid betreft een ‘behoren’; de juridisch-technische gebondenheid betreft een ‘juridische afdwingbaarheid’. Het gegeven dat (belasting)wetgeving in formele zin – naar huidige stand van het Nederlandse recht – niet direct door de rechter kan worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel (zie ook bijlage B.3.2), laat onverlet dat de belastingwetgever verplicht is om bij de vorming van overangsrecht op een adequate wijze het rechtszekerheidsbeginsel mee te wegen. Juist in het arrest waarin de Hoge Raad heeft beslist dat wetgeving in formele zin niet aan ongeschreven rechtsbeginselen mag worden getoetst door de rechter komt *par excellence* tot uitdrukking dat de wetgever niettemin vanuit normatief opzicht wel over de schreef kan gaan: de Hoge Raad oordeelde in dat Harmonisatiewet-arrest in een tussenzin dat het rechtszekerheidsbeginsel was geschon-

den.¹⁵⁵

Een derde functie van rechtsbeginselen is dat rechtsbeginselen geschikt zijn om rechtsvorming door de rechtsvormende organen te beoordelen.¹⁵⁶ Vanuit het perspectief van rechtsbeginselen kan worden beoordeeld of een regel – zowel de materiële inhoud van de regel als de wijze waarop de regel is gevormd – aan de normen voldoet. De rechtsvorming

150 Vgl. ook de Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 24: ‘veel wetgeving [is] op de verwerkelijking van rechtsbeginselen gericht.’

151 Rechtsbeginselen vormen een leidraad voor de wetgever; vgl. Geppaart (1978), p. 114.

152 Gribnau (1998), p. 65.

153 Van Male (1990), p. 281. Voor zover beginselen zijn gericht op het tegengaan van aantasting van fundamentele rechtswaarden, kan dit ook de conserverende functie van rechtsbeginselen worden genoemd; vgl. Koopmans (1991), p. 168-169.

154 Vgl. Popelier (1997), p. 16 en de daar aangehaalde literatuur, alsmede Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 18.

155 HR 14 april 1989, NJ 1989/469 (Harmonisatiewet-arrest), r.o. 3.1: ‘(...) – hoezeer ook hij [de Hoge Raad; MP] de te dezen bestreden bepalingen (...) in strijd acht met gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken studenten en derhalve met het rechtszekerheidsbeginsel – (...)’.

156 Van Angeren (1984), p. 66. Zie bijv. Gribnau (2006) waarin wordt ingegaan op de functie van rechtsbeginselen in het kader van evaluatie van de Wet IB 2001.

kan daarmee worden beoordeeld op haar legitimiteit. De beoordelingsfunctie van rechtsbeginselen hangt nauw samen met de functie van begrenzend kader voor rechtsvorming: beoordeeld wordt of rechtsbeginselen wel op een voldoende wijze zijn meegewogen bij het vormen van de betreffende rechtsregel.¹⁵⁷ De beoordeling kan niet alleen kritiek in de doctrine op rechtsvorming betreffen maar ook een daadwerkelijke toetsing door de rechter van een gevormde rechtsregel aan rechtsbeginselen inhouden.¹⁵⁸ Let wel, dit is een toets van de rechtsregel zelf aan rechtsbeginselen, hetgeen kan worden onderscheiden van het toetsen van de wijze van toepassing van rechtsregels aan rechtsbeginselen (in de regel: de beginselen van behoorlijk bestuur).¹⁵⁹ De toepassing van een rechtsregel wordt in zijn algemeenheid, *zonder* dat er sprake is van niet door de regelgever verdisconteerde feiten en omstandigheden, betwijfeld in het licht van een rechtsbeginsel. De rechter treedt in feite in de beoordeling van de door de regelgever bij het opstellen van de regel gemaakte afweging. De toetsing houdt niet een afweging van een rechtsregel tegen een rechtsbeginsel in, maar een afweging van beginselen; namelijk een (her)afweging van de beginselen en belangen achter de rechtsregel, waaronder het in het geding zijnde rechtsbeginsel.¹⁶⁰

Een mooi voorbeeld van een beoordeling of een bepaald beginsel wel *voldoende* is meegewogen bij de totstandkoming van een regel, is die van het EHRM in een zaak waarin een verhuurder klaagde dat de Poolse regelgeving die huurders trachtte te beschermen in strijd was met artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Het EHRM overwoog in verband met het beginsel van ongestoord genot van eigendom van de verhuurder: 'the Court is of the view that the applicant's rights were not given sufficient attention and that, more generally, the drafters of the 1994 Law put too much emphasis on the rights of tenants, overlooking those of landlords.'¹⁶¹

De toetsingsvraag die wordt gesteld, kan theoretisch op een graduele schaal variëren van de vraag of de regelgever in redelijkheid tot de gemaakte afweging had kunnen komen (marginale toetsing)¹⁶² tot de vraag of de regelgever de juiste afweging van de beginselen heeft gemaakt (integrale toetsing). Voor de vraag hoeveel beoordelingsruimte de regelgever moet worden gelaten, zijn factoren van belang zoals de aard van de betrokken beginselen, de aard van de betrokken regelgeving en de mate van democratische legitimatie.¹⁶³ Opgemerkt zij dat, nog afgezien van het staatsrechtelijk perspectief, een integrale toets

157 De nauwe samenhang tussen de genoemde functies komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in adviezen van de Raad van State inzake voorgestelde wetgeving. Bij de 'juridische toets' wordt onder andere de voorgestelde wetgeving getoetst aan algemene rechtsbeginselen. De genoemde samenhang ligt in de advisering besloten, aangezien de adviezen van de Raad van State zowel het element van begrenzing van rechtsvorming (de adviezen zijn een onderdeel zijn de wetgevingsprocedure) als het element van beoordeling (de Raad van State toetst de voorgestelde wetgeving) bevatten.

158 Vgl. A-G Mok (punt 3 van zijn conclusie bij HR 23 juni 1982, BNB 1983/15) over de derdegraads toepassing van rechtsbeginselen.

159 Vgl. Happé (1996), p. 94-97. Zie ook de Hoge Raad in r.o. 3.9 van het Harmonisatiewet arrest (HR 14 april 1989, NJ 1989/469) waarin het verschil wordt benadrukt 'tussen enerzijds: het in bepaalde (groepen van) gevallen buiten toepassing laten van een wetsbepaling op de grond dat toepassing van die bepaling in verband met daarin niet verdisconteerde omstandigheden (in de regel: de wijze waarop de overheid is opgetreden) in strijd zou komen met een fundamenteel rechtsbeginsel, en anderzijds: het wegens zulk een strijd buiten toepassing laten van een wetsbepaling op grond van omstandigheden welke bij haar tot stand komen in de afweging zijn betrokken, dus in gevallen waarvoor zij nu juist is geschreven', alsmede de annotatie bij dit arrest van Hirsch Ballin (1989), punt 4.3.

160 Vgl. Gribnau (1998), p. 58.

161 EHRM 21 september 2004, EHRC 2004/105 (*Schirmer*), r.o. 43.

162 Deze marginale toets kan ook worden gepresenteerd als een willekeurstoets, vgl. Hirsch Ballin (1989), punt 3.

163 Zie uitgebreider bijv. Happé (1996), p. 100-103 en 385-388.

bepaald niet voor de hand ligt, indien en voor zover de voornoemde problematiek van incommensurabiliteit speelt. Immers voor zover die problematiek speelt, kan, ervan uitgaande dat de rechter alleen mag ingrijpen wanneer een door de regelgever gemaakte afweging objectief onjuist is, de rechter in beginsel niet op een rationele manier beargumenteren waarom een afwijkend oordeel de voorkeur verdient.¹⁶⁴ Het verschijnsel van incommensurabiliteit vormt derhalve een argument voor marginale toetsing door rechters.¹⁶⁵ De juridische basis voor toetsing door de rechter van een bepaalde belangenafweging kan groter zijn, wanneer in een hogere regel de beleidsruimte voor de lagere regelgever met betrekking tot die belangenafweging is beperkt.

Een vierde functie van rechtsbeginselen is meer procedureel van aard en hangt samen met het argumentkarakter van rechtsbeginselen. Deze functie is dat rechtsbeginselen een ordenende werking hebben.¹⁶⁶ In de eerste plaats: door in een discussie de betrokken rechtsbeginselen te benoemen, worden de juridisch en rechtstheoretisch relevante argumenten blootgelegd en wordt het probleem scherper neergezet. Bijvoorbeeld, de stelling dat 'het voorgestelde overgangsrecht onrechtvaardig is', is te onbepaald. Om de (on)rechtvaardigheid van het voorgestelde overgangsrecht te kunnen beoordelen, moet nader gespecificeerd worden welke beginselen relevant zijn c.q. een rol spelen. Daarmee kan bijvoorbeeld aan het licht komen dat het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel in het desbetreffende geval een andere richting opwijzen. In de tweede plaats dwingt de aard van rechtsbeginselen tot het nader onderbouwen van een stelling. Aangezien rechtsbeginselen (i) in het algemeen betrekkelijk algemeen en abstract zijn en (ii) enkel richtinggevend zijn, moet worden beargumenteerd (i) waarom in dat geval de genoemde beginselen relevant zijn, i.e. een argument opleveren, en (ii) waarom de beginselenafweging een bepaalde kant opvalt. Het is deze motiveringsplicht waaraan niet steeds wordt voldaan in discussies over overgangsrecht in een concreet geval.

3.7 BESLUIT

Het rechtstheoretische uitgangspunt in dit onderzoek is dat recht het geheel is van rechtsregels en rechtsbeginselen. Rechtsbeginselen hebben een brugfunctie tussen rechtswaarden, zoals rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, en maatschappelijke waarden enerzijds en concrete rechtsregels en rechtsbeslissingen anderzijds. Voor de legitimiteit van het recht is van belang dat rechtsbeginselen door de overheid in acht worden genomen, niet alleen bij de toepassing van rechtsregels maar ook bij de vorming van rechtsregels. Dit betekent met betrekking tot het overgangsrecht bijvoorbeeld dat de regelgever bij overgangsrechtsvorming rekening dient te houden met het rechtszekerheidsbeginsel. Een kenmerk van rechtsbeginselen – en dus ook van het rechtszekerheidsbeginsel – is het relatieve karakter. Een rechtsbeginsel heeft een dimensie van gewicht. Een rechtsbeginsel geeft een argument voor een bepaalde oplossing, maar daarvan kan moeten worden afgeweken indien en voor zover er andere beginselen of belangen zijn die een andere richting opwijzen en zwaarder wegen.

Tussen het positieve recht en rechtsbeginselen bestaat een interactie; enerzijds worden rechtsbeginselen gevonden in het positieve recht en anderzijds vormen rechtsbeginselen de normatieve basis voor rechtsbeginselen. Deze gedachte van interactie gebruik ik in dit onderzoek voor de bepaling van het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel in het kader van overgangsrechtsvorming; in hoofdstuk 11 gebruik ik namelijk het positieve recht en de doctrine om te achterhalen welke omstandigheden relevant zijn voor het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel.

164 De vraag is immers (Aleinikoff (1987), p. 985): 'Once the legislature has openly considered the values that the court tells are at stake, what grounds are there for preferring a court's subsequent determination of the balance?'

165 Vgl. Groenewegen (2005), p. 22.

166 Vgl. Witteveen (1996), p. 117.

De metafoor van afweging van beginselen is aantrekkelijk en aansprekend, maar feitelijk is aan het afwegen niet licht invulling te geven. Theoretisch houvast biedt de 'law of balancing' van Alexy: 'The greater the degree of non-satisfaction of, or detriment to, one right or principle, the greater must be the importance of satisfying the other.' Een afweging van beginselen kan evenwel niet als een geheel objectieve en rationele bezigheid worden gezien. Ten minste een tweetal factoren is daarvan de oorzaak. Ten eerste kan verschil van opvatting bestaan over het gewicht dat aan een bepaald beginsel toekomt. Ten tweede speelt de problematiek van 'incommensurabiliteit': er wordt wel gesproken over 'afwegen', maar er is geen gemeenschappelijke schaal, althans geen andere dan een zeer abstracte als bijvoorbeeld 'rechtvaardig'. Nog afgezien van de combinatie met de eerste factor, brengt deze tweede factor reeds met zich dat niet steeds volledig rationeel kan worden verklaard waarom het ene afwegingsresultaat te prefereren is boven het andere. Ingeval eerder in een vergelijkbaar situatietype al een afweging is gemaakt, bestaat er evenwel *prima facie* een voorkeur – gelet op het belang van consistentie – om tot een vergelijkbaar afwegingsresultaat te komen.

Hoofdstuk 4 *Rechtszekerheid*

4.1 INLEIDING

Het voornaamste bezwaar tegen terugwerkende kracht van regelgeving is dat terugwerkende kracht op gespannen voet staat met het rechtszekerheidsbeginsel. In het vorige hoofdstuk ben ik ingegaan op de plaats van het rechtszekerheidsbeginsel in de rechtsorde en op het 'beginsel'-element. In dit hoofdstuk komt het 'rechtszekerheid'-element aan de orde.

Eerst wordt het belang van rechtszekerheid besproken. Vervolgens ga ik in op het concept rechtszekerheid. Rechtszekerheid wordt neergezet als een aspectenbegrip. Behalve aan het aspect van het verbod van terugwerkende kracht, komen ook andere aspecten van rechtszekerheid aan bod. Reden daarvoor is enerzijds dat het scala aan verschillende aspecten zorgt dat meer houvast wordt verkregen op het begrip rechtszekerheid en anderzijds dat aan de hand van die aspecten kan worden gemotiveerd dat het aspect van het 'verbod van terugwerkende kracht' tot de kern van het rechtszekerheidsbeginsel behoort. Tot slot komt de relativiteit van het verbod van terugwerkende kracht aan de orde.

4.2 BELANG VAN RECHTSZEKERHEID

Rechtszekerheid is van essentieel belang binnen een rechtsorde.¹ Een rechtsorde vereist immers dat er duidelijkheid is. Zonder duidelijkheid, geen orde; zonder (rechts)orde geen recht. Zoals in het vorige hoofdstuk gezien, is rechtszekerheid een van de drie door Radbruch onderscheiden rechtswaarden die gericht zijn op de verwezenlijking van de abstracte rechtsidee van rechtvaardigheid. In deze paragraaf komen aan de orde het belang van rechtszekerheid in het licht van 'vrijheid' en autonomie van burgers, en enige zijdelingse elementen van belang.

Het belang van rechtszekerheid hangt samen met het belang van vrijheid² en autonomie (zelfbeschikking)³ van burgers.⁴ Een paradox is hier relevant. Juist door het deels afstaan door burgers van hun 'vrijheid' – door het respecteren van macht van de staat – wordt bewerkstelligd dat burgers in, door de staat te waarborgen, relatieve vrijheid kunnen leven.⁵ Zulks in de plaats van de situatie waarin burgers niet zijn onderworpen aan staatsmacht en in die zin volledig vrij zijn, maar waarin dan juist feitelijke vrijheid onbereikbaar is.

1 Zie bijv. Scholten (1934), p. 121, Scheltema (1989), p. 15 e.v., en Oldenziel (1998), p. 1 e.v.

2 Het concept 'vrijheid' is zeker niet eenduidig, maar het gaat mijn onderzoek te buiten hier uitgebreid op in te gaan; zie hiervoor bijv. Leonie (1991), m.n. p. 26-57.

3 Autonomie wordt door García Manrique (2007) omschreven als 'the capacity of an individual to meaningfully orientate his or her life by following his or her own decisions.'

4 Vgl. Popelier (1997), p. 129, Taekema (2000), p. 85, Brouwer (2003), p. 71-75 en Juratowitch (2008), p. 48-56.

5 Vgl. Van Ommere (1996), p. 320-321 die rechtszekerheid de motor van de rechtsstaat noemt en daarbij Locke aanhaalt die het opheffen van onzekerheid noemt als reden waarom de mens macht overdraagt aan de wetgevende en uitvoerende macht. Vgl. ook Neumann (1986), p. 3: 'Historically and philosophically (...) freedom was conceived to exist before the state, and the state developed as the means to its realisation.'

baar is door het ontbreken van orde.⁶ De idee van het uitruilen van vrijheid voor meer vrijheid⁷ brengt de verplichting voor de staat met zich dat het speelveld van de burgers duidelijk dient te zijn. Beperking van vrijheid kent namelijk grofweg twee varianten, ten eerste dat het aantal handelingsmogelijkheden afneemt (het speelveld wordt beperkt) en ten tweede dat oordeelsvorming van burgers wordt belemmerd of bemoeilijkt (het speelveld is onduidelijk).⁸ Het eerste houdt verband met voornoemde paradox en kan derhalve gerechtvaardigd zijn, waarbij wel de politiek-filosofische vraag speelt – welke hier niet verder aan de orde komt – hoever ‘overheidsbemoeienis’ mag gaan. De tweede beperking dient zo veel mogelijk vermeden te worden. Burgers moeten hun gedrag kunnen afstemmen op het recht. Rechtszekerheid – het kunnen en mogen vertrouwen op het recht – is daarbij essentieel.⁹ Burgers moeten aan het recht kunnen ontlelen binnen welke kaders ze kunnen handelen en wat de rechtsgevolgen zijn van hun handelingen.¹⁰ De handelings- en beslissingsvrijheid van burgers staan centraal.¹¹ En ook de autonomie: ‘for individuals to be autonomous they must, at least, be able to plan ahead and therefore foresee with some degree of certainty the consequences of their actions.’¹² Burgers hebben een relatief ‘recht’ om te weten wat de rechtsgevolgen van hun handelingen zijn.¹³ Rechtsonzekerheid doordat regels niet duidelijk zijn, kan er toe leiden dat burgers afzien van bepaalde handelingen omdat ze de rechtsgevolgen niet kunnen overzien, hetgeen wel het *chilling effect* wordt genoemd.¹⁴ Een dergelijk effect kan ook optreden wanneer rechtsonzekerheid wordt veroorzaakt door veelvuldige wijzigingen in de regelgeving waardoor het recht aan voorspelbaarheid inboet.¹⁵

Het verband tussen rechtszekerheid en vrijheid moge wellicht in het kader van belastingrecht minder sterk zijn dan, bijvoorbeeld, in het kader van het strafrecht, maar ook in het belastingrecht is het verband stellig aanwezig. Belastingregels beïnvloeden ten eerste beslissingen van burgers; net zoals bij andere regels kan onduidelijkheid bij belastingregels er bijvoorbeeld toe leiden dat burgers afzien van bepaalde handelingen. Ten tweede zijn er belastingregels die – anders dan ‘normale’ belastingregels – uitdrukkelijk als doel

- 6 Vgl. Radbruch (2003), p. 83. De nadruk ligt hier op negatieve vrijheid: recht zorgt voor bescherming van de privésfeer tegen inmenging van anderen; wanneer recht wordt gezien als een uitdrukking van de algemene wil, kan ook een koppeling tussen recht en positieve vrijheid worden gemaakt aangezien het naleven van recht dan overeenkomt met naleven van de algemene wil, ‘which is as much mine as anyone else’s’ (Rousseau); zie hierover Bobbio (1987), p. 144-145.
- 7 Kernachtig neergezet door Cicero: *Omnes legum servi sumus uti liberi esse possumus*; aangehaald en vertaald door Bobbio (1987), p. 141 als ‘we are all slaves of the laws so that we can be free’.
- 8 Vergelijk voor deze varianten Brouwer (2003), p. 72.
- 9 Vgl. Hirsch Ballin (1989a), p. 7: ‘vertrouwen op het recht is dus, in een zeer elementaire zin, de werkelijke aanwezigheid van vrijheid.’ Zie voorts Leonie (1991), p. 74 en Verheij (1997), p. 43.
- 10 Hirsch Ballin (1989a), p. 6 wijst er terecht op dat vertrouwen van burgers ontleend aan het recht alleen mogelijk is indien er vertrouwen is in de rechtsorde zelf, dat wil zeggen de gefundeerde verwachting dat slechts kenbare juridische criteria, rechtsnormen, bepalend zullen zijn voor de rechtsbetrekkingen.
- 11 Zie bijv. Popelier (1997), p. 141-144 en 156-158 en Brouwer (1999), p. 194-195.
- 12 Schönberg (2000), p. 12. Vgl. ook Juratowitch (2008), p. 48-49. Opgemerkt zij dat de morele waarde die aan de *rule of law* wordt gehecht op basis van het verband tussen de *rule of law* en (het respect voor en het bijdragen aan) autonomie, in twijfel wordt getrokken door García Manrique (2007). Een van zijn centrale stellingen is dat zelfs indien de *rule of law* een noodzakelijke voorwaarde is voor autonomie, dat nog niet betekent dat daarmee ook, wanneer autonomie een morele waarde heeft, de *rule of law* een morele waarde heeft.
- 13 Vgl. Temple Lang (2000), p. 166: ‘[t]he right to legal certainty does not mean a right to obtain bureaucratic approval for every actions: it is a right to be free from any unnecessary uncertainty in the law, since unnecessary uncertainty inhibits personal freedom to do what one is entitled to do, and causes unnecessary expense and controversy over legal issues (...).’
- 14 Zie bijv. Brouwer (1999), p. 194 die in dit verband Rawls citeert: ‘The boundaries of our liberty are uncertain. And to the extent that this is so, liberty is restricted by the reasonable fear of its exercise.’
- 15 Vgl. Schönberg (2000), p. 13.

hebben gedrag te beïnvloeden. Ten derde – en dit is een bijzonder kenmerk van het belastingrecht – is de bestedingsvrijheid inherent aan de orde.¹⁶

Het belang van rechtszekerheid kent verder zijdelingse elementen. Deze elementen hangen veelal samen met een of meer specifieke aspecten van rechtszekerheid. Het aspect van (materiële) bekendmaking kan bijvoorbeeld de *effectiviteit* van regels en de rechtsgelijkheid dienen. Bekendheid van regels bij burgers draagt bij aan de effectiviteit van de desbetreffende regels.¹⁷ Door onbekendheid met bijvoorbeeld een stimuleringsregel kan een burger een financieel voordeel mislopen dat een ander wel behaalt.¹⁸ Het aspect van duidelijkheid van het recht draagt bijvoorbeeld, behalve aan de effectiviteit, bij aan de *preventieve werking* van rechtszekerheid, te weten het voorkomen van geschillen.¹⁹ Ook hier kan overigens een band met het *gelijkheidsbeginsel* zijn;²⁰ zo kan één van de partijen in een zwakkere positie staan dan de andere partij omdat deze laatste partij – financieel en/of op basis van expertise – beter in staat is het op een rechterlijke procedure te laten aankomen.²¹ Voorts is er een *economisch belang* bij rechtszekerheid. Zo wordt in de literatuur gesteld dat voorspelbaarheid en berekenbaarheid van rechtsgevolgen en het kunnen vertrouwen op het recht van belang zijn voor het functioneren van markten,²² en dat rechtszekerheid kan bijdragen aan het verlagen van transactiekosten en het verhogen van de efficiëntie van markten.²³ In verband met wijzigingen in de regelgeving moet als een belangrijk zijdelings belang van rechtszekerheid worden genoemd het *voorkomen van negatieve effecten van (door burgers ervaren) onbetrouwbaarheid van de overheid*. Het komt de legitimiteit van het gezag van de wetgever – en daarmee ook van zijn ‘producten’ – ten goede indien de wetgever rekening houdt met ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ van burgers.²⁴ Wanneer burgers de overheid of de wetgever als onbetrouwbaar ervaren, kan dit resulteren in een afnemend gezag van wetgeving, niet alleen van de betrokken wetgeving maar ook van andere en toekomstige wetgeving.²⁵ De effectiviteit van bijvoorbeeld stimuleringsregels zou kunnen afnemen wanneer burgers zich minder laten leiden en prikkelen

16 Zie ook par. 11.2.2.

17 Brouwer (1999), p. 193-194, die overigens terecht opmerkt dat rechtsonzekerheid juist ook instrumenteel kan worden gebruikt. Door bijvoorbeeld een onduidelijke – ruim geformuleerde – verbodsregel vast te stellen, kan worden bewerkstelligd dat rechtssubjecten voorzichtigheidshalve op ruime afstand blijven van het niet-gewenste gedrag. Hoewel duidelijkheid van een regel normaliter de effectiviteit van een regel ten goede komt, kan onduidelijkheid daardoor soms ook in zekere zin effectief zijn.

18 Bijv. Van de Vlies (1984), p. 202 brengt het aspect van kenbaarheid uitdrukkelijk in relatie met het beginsel van rechtsgelijkheid. Terecht is de gedachte dat ‘indien de regels moeilijk kenbaar zijn (...) een beroep erop alleen mogelijk [is] voor een toevallig groep geïnformeerden.’

19 Pels Rijcken (1979), p. 312.

20 Zie ook Temple Lang (2000), p. 166. Er zijn verschillende andere voorbeelden; zo wijst Crombag (1994), p. 1480 erop dat de economisch zwakkeren vaak het minste verweer hebben tegen de gevolgen van rechtsonzekerheid door verandering van regelgeving. Verder kan worden gedacht aan het vertrouwensbeginsel in verband met een beleidsregel van het bestuur; door het door de beleidsregel gewekte vertrouwen te honoreren, wordt niet alleen tegemoetgekomen aan het rechtszekerheidsbeginsel maar wordt tevens het gelijkheidsbeginsel gediend, zie onder anderen Van Soest (1973), p. 11-12 en Happé (1996), p. 289.

21 Pels Rijcken (1979), p. 313.

22 Vgl. Neumann (1986), p. 212, Sharpston (1990), p. 94, Laitos (1997), p. 101-102 en Schønberg (2000), p. 12-13.

23 Tridimas (2006), p. 242.

24 Zie eerder par. 3.3 en 3.6 over legitimiteit en rechtsbeginselen. Vergelijk *mutatis mutandis* Schønberg (2000), p. 24: ‘that administrative power is more likely to be perceived as legitimate authority if exercised in a way which respects legitimate expectations.’

25 Vgl. Jeukens (1965), p. 74, Polman (1984), p. 205, en Knigge (1984), p. 139. Vgl. ook Scholten (1934), p. 185: ‘een wet, die miskent, dat het vroegere recht in zijn tijd *recht* was, maakt het gezag van alle recht, dus ook haar eigen, wankel.’

door regels.²⁶ Verder zou afnemend gezag voor de regelgever kunnen leiden tot een afnemende (belasting)moraal bij de burgers om zich aan regels te houden.²⁷ Dit leidt veelal tot maatschappelijke kosten in de vorm van belastingderving en hogere handhavingskosten.²⁸ Een ander negatief effect kan zijn dat de fiscale concurrentiepositie van een land verslechtert in de competitie met andere landen, die ook via de (inhoud en kwaliteit van de) nationale rechtstelsels wordt gevoerd. In de fiscale literatuur wordt met regelmaat benadrukt dat rechtsonzekerheid het (fiscale) vestigingsklimaat van een land voor internationaal opererende bedrijven schaadt.²⁹

4.3 ASPECTEN VAN RECHTSZEKERHEID

4.3.1 Rechtszekerheid opgevat als een aspectenbegrip

De vraag rijst wat onder rechtszekerheid kan worden verstaan.³⁰ In deze paragraaf wordt rechtszekerheid neergezet als een aspectenbegrip.

Popelier omschrijft het rechtszekerheidsbeginsel als 'een uit de rechtsstaat voortvloeiend rechtsbeginsel, volgens hetwelk het objectieve recht het elke persoon moet mogelijk maken zijn gedrag te regelen en in redelijke mate de rechtsgevolgen daarvan te voorzien, en volgens hetwelk elke persoon erop moeten kunnen vertrouwen dat rechtmatige verwachtingen, gewekt door het objectief recht of door wat redelijkerwijs als objectief recht kan worden beschouwd, worden gehonoreerd.'³¹ Een dergelijke omschrijving is bruikbaar omdat het al meer inzicht geeft in de voorgestane inhoud van het begrip rechtszekerheid.³² Bovendien is er al een vorm van concretisering door de verwijzing naar voorzienbaarheid en het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen. Zodra men tracht het begrip rechtszekerheid een concretere invulling te geven, begint men al snel allerlei eisen te noemen waaraan het recht dient te voldoen: rechtsregels dienen kenbaar te zijn, duidelijk te zijn, te worden toegepast, etc. In de literatuur wordt ook wel verdedigd dat het

26 Eijlander en Voermans (2000), p. 56 wijzen erop dat onvoldoende aandacht voor de 'eigen waarde' van wetgeving (waarbij bestendigheid een aspect is) ertoe leidt dat de kracht en betekenis van wetgeving afneemt, wat gevolgen heeft voor de effectiviteit van (toekomstige) wetgeving; in dezelfde zin Wiarda (1986b), p. 120 en Fisch (1997), p. 1105-1106. Stevens (2006), p. 1103 stelt dat het onbestendige overheidsbeleid met betrekking tot de fiscale prikkels op het gebied van milieu een ontmoedigend effect heeft op de bereidheid van ondernemers in duurzame energieprojecten te investeren.

27 Vgl. Harkema (1999), p. 334: 'De wetgever moet zich bovendien realiseren dat wanneer hij het met de rechtsbeginselen niet zo nauw neemt, de burger dat kan opvatten als een uitnodiging om hetzelfde te doen.' In vergelijkbare zin Brouwer (2003), p. 73, Gribnau (2005), p. 90 en McDonnell (2007), p. 2:7. Van Brederode (1996), p. 25 spreekt over het belastinggedrag van de overheid en de belastingmoraal van contribuabelen als 'communicerende vaten'.

28 Vgl. Goldberg (1994), p. 329, Logue (1996), p. 1142, en McDonnell (2007), p. 2:7.

29 Bijv. Koning (1990), p. 297, Gribnau (2005), p. 90-91 en De Soeten (2005), p. 50-51, alsmede de brief van de NOB van 9 november 2007 (in verband met het wetsvoorstel 'Overige fiscale maatregelen 2008'). Illustratief is dat in de *Exposé-speech* (juni 2008) over Nederland als financieel centrum het belang van rechtszekerheid voor de positie van Nederland als aantrekkelijk vestigingsland werd benadrukt door alle, uit verschillende 'hoeken' (parlement, bedrijfsleven en Ministerie van Financiën) afkomstige, geïnterviewden. Ook bij het recente rondetafelgesprek – tussen de vaste commissie voor Financiën en afgevaardigden van het bedrijfsleven, van maatschappelijke organisaties, van belastingadvieskantoren en de fiscale wetenschap – inzake het 'Fiscaal vestigingsklimaat' kwam het belang van rechtszekerheid veelvuldig terug (Kamerstukken II, 2008-2009, 30 107, nr. 10).

30 Veel uitgebreider over rechtszekerheid en het rechtszekerheidsbeginsel: Popelier (1997).

31 Popelier (1997), p. 175-176.

32 Ter vergelijking, Groenhuijsen (1987), p. 35 wijst er bijvoorbeeld op dat het belang van rechtszekerheid gedurende het naziregime in Duitsland wel werd onderschreven, maar dat aan rechtszekerheid een andere invulling werd gegeven. Namelijk niet zozeer zekerheid voor de burgers met betrekking tot hun eigen rechtspositie maar zekerheid dat de rechtsopvattingen van het collectief in alle gevallen tot gelding zullen worden gebracht.

niet mogelijk is om een alomvattende sluitende definitie van rechtszekerheid te geven.³³ In plaats daarvan kan het concept rechtszekerheid worden opgevat als een concept dat bestaat uit verschillende aspecten, een aspectenbegrip.³⁴ Ik sluit me daarbij aan. Het concept van rechtszekerheid concretiseert zich in deze aspecten, waardoor het concept beter hanteerbaar wordt.³⁵ Andersom geven de aspecten het rechtszekerheidsbeginsel inhoud.³⁶ Door rechtszekerheid op te vatten als een aspectenbegrip wordt recht gedaan aan de pluriformiteit van het begrip rechtszekerheid.³⁷

Een voordeel van de opvatting van rechtszekerheid als aspectenbegrip ligt op het argumentatieve vlak. Door het onderkennen en onderscheiden van aspecten, subbeginselen, van een algemener en abstracter rechtsbeginsel wordt men in een discussie gedwongen om deze aspecten te benoemen waardoor de discussie concreter en van een hoger niveau kan worden. Juist in het geval van rechtszekerheid is dit van belang. Niet altijd is duidelijk of wordt duidelijk gemaakt wat men bedoelt wanneer men de term rechtszekerheid hanteert, hetgeen tot misverstanden en verwarring kan leiden.³⁸ Voorkomen dient te worden dat rechtszekerheid verwordt tot een containerbegrip waaraan afhankelijk van de situatie en de persoonlijke voorkeur de meest gunstige betekenis wordt gegeven.³⁹ Zo is de stelling dat een zekere maatregel in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel, betrekkelijk leeg, want inhoudelijk relatief onbepaald. Zonder nadere onderbouwing is zij niet meer dan een schot hagel. De erkenning dat rechtszekerheid verschillende aspecten kent, brengt mee de erkenning van de verplichting om in een concreet geval te benoemen welk aspect in het geding is.⁴⁰ Ter nuancering zij wel opgemerkt dat niet zelden uit de context valt op te maken op welk(e) aspect(en) wordt bedoeld.

Rechtszekerheid dient aldus te worden opgevat als een aspectenbegrip. De verschillende aspecten kunnen worden getypeerd als beginselen.⁴¹ Ze ontleen hun normatieve kracht aan het feit dat ze voortvloeien uit het rechtszekerheidsbeginsel. Hierna komen verschillende aspecten van rechtszekerheid aan de orde, zonder overigens een uitputtend overzicht na te streven.⁴² Ten eerste ga ik in op aspecten die zijn te zien als technische eisen

33 Raitio (2003), p. 125. Vgl. ook Temple Lang (2000), p. 164-165 en Groussot (2006), p. 23, alsmede Tridimas (2006), p. 243: 'legal certainty is by its nature diffuse, perhaps more so than any other general principle, and its precise content is difficult to pin down.'

34 Vgl. Oldenziel (1998), p. 14 e.v. De Langen (1958), p. 417 e.v. noemt het rechtszekerheidsbeginsel een samengesteld beginsel, een waardenbundel, terwijl Raitio (2003), p. 125 de term 'multi-faceted principle' hanteert en Temple Lang (2000), p. 164 en Groussot (2006), p. 24 en 190 de term 'umbrella principle' hanteren. A-G Overgaauw (onderdeel 5.7 van zijn conclusie voor HR 21 september 2007, BNB 2008/90) wijst op de 'verschillende gedaanten' van rechtszekerheid.

35 In plaats van de term 'aspect' worden ook wel termen als 'element', 'beginsel', 'dimensie' en 'facet' gebruikt.

36 Vgl. Popelier (1997), p. 13.

37 In de indeling van rechtsbegrippen door Koopmans (1991), p. 167-168 zou rechtszekerheid naar mijn mening te typeren zijn als een begrip dat zowel open naar inhoud als naar functie is; naar inhoud omdat het in verschillende betekenissen wordt gebruikt, naar functie omdat het op verschillende plaatsen in het rechtssysteem in te passen is.

38 Vgl. Leonie (1991), p. 71.

39 Vgl. De Langen (1958), p. 419 en Oldenziel (1998), p. 14 e.v. Vergelijk over het concept van de rechtsstaat Scheltema (1989), p. 11-12: 'De rechtsstaat is langzamerhand een verzamelbegrip geworden, waarin ieder de door hem gewenste uitgangspunten kan onderbrengen. Het begrip heeft een magische overtuigingskracht maar brengt onvoldoende duidelijkheid.'

40 Dit klemmt temeer omdat twee of meer aspecten van rechtszekerheid op gespannen voet met elkaar kunnen staan (zie par. 4.4.2).

41 Vgl. Van Gestel (2004), p. 1709, Gribnau (2005), p. 94-97 en Sampford (2006), p. 269.

42 Reden hiervoor is enerzijds dat dit niet noodzakelijk is voor het onderhavige onderzoek en anderzijds dat het geven van een uitputtend overzicht naar mijn mening niet mogelijk is (in dezelfde zin Raitio (2003), p. 127). Niet alleen is het mogelijk om de verschillende aspecten te verbijzonderen (al dan niet op een specifiek rechtsgebied), het recht en daarmee ook rechtsbegrippen – zoals rechtszekerheid – zijn in ontwikkeling zodat steeds nieuwe (deel)aspecten zullen kunnen worden onderkend.

aan regels, welke aspecten ik in de eerste plaats baseer op de acht beginselen van interne moraal van Fuller. Met technische eisen wordt bedoeld eisen die los – onafhankelijk – van de inhoud aan regels kunnen worden gesteld. Vervolgens komen het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen en enige andere aspecten aan de orde. Opmerking verdient dat ik de aspecten alleen in verband breng met de wetgever. Ook het bestuur en de rechter zijn evenwel verantwoordelijk voor rechtszekerheid van burgers.⁴³ Verschillende aspecten van rechtszekerheid kunnen – al dan niet aangepast – daarom ook in verband worden gebracht met het bestuur en de rechter,⁴⁴ maar daar ga ik verder niet op in.

4.3.2 De ‘principles of legality’ van Fuller

Aan de hand van de parabel van Koning Rex beargumenteert Fuller aan welke eisen regelgeving dient te voldoen:⁴⁵

1. er moeten algemene regels opgesteld worden, zodat niet elke beslissing ad hoc hoeft te worden genomen (‘aspect van algemeenheid’);
2. men moet de regels openbaar maken (‘aspect van bekendmaking’);
3. men moet geen regels maken met terugwerkende kracht (‘aspect van verbod van terugwerkende kracht’);⁴⁶
4. men moet begrijpelijke regels maken (‘aspect van duidelijkheid’);
5. men moet geen onderling tegenstrijdige regels maken (‘aspect van verbod van tegenstrijdige regelgeving’);
6. men moet geen regels maken die redelijkerwijs niet kunnen worden nageleefd (‘aspect van het verbod van regelgeving die het onmogelijke vereist’);
7. men moet de regels niet zo vaak veranderen dat de burgers zich er niet op kunnen oriënteren (‘aspect van de eis van consistentie in de tijd’); en
8. men moet de regels toepassen zoals ze zijn bekendgemaakt; ofwel er moet geen verschil bestaan tussen de inhoud van de regels en hun toepassing (‘aspect van congruentie’).

Deze aspecten relateert Fuller niet uitdrukkelijk aan het rechtszekerheidsbeginsel; hij leidt ze af uit de interne moraal van recht (‘the internal morality of law’) en noemt ze ‘principles of legality’. Fuller heeft met de interne moraal van recht niet de inhoudelijke kant van het recht (‘the external morality of law’) maar de kunst van het wetgeven zelf op het oog.⁴⁷ De aspecten die uit de interne moraal van recht voortvloeien, zijn aspecten die inherent zijn aan wetgeving zelf. ‘The first observation to be made is that law is a precondition of good law.’⁴⁸ In de parabel faalt Koning Rex iedere keer op één van de punten in zijn pogingen om goede wetten op te stellen. Volgens Fuller kan niet worden gezegd dat Koning Rex voor een ‘bad system of law’ heeft gezorgd; ‘it results in something that is not properly called a legal system at all.’⁴⁹ Het gaat hier daarom om essentialia van het recht

43 Of om Popelier (1997), p. 208 gedeeltelijk te citeren: het rechtszekerheidsbeginsel vereist ‘een samenwerking (...) tussen de verschillende machten die regelgeving tot stand brengen, uitvoeren en toepassen.’ Zie tevens Fuller (1969), p. 91 en Oldenziel (1998), p. 204 e.v.

44 Zie Fuller (1969), p. 82 en Raz (1977), p. 201. Vgl. tevens De Langen (1958), p. 460 e.v.

45 Fuller (1969), p. 33-94. Zie hierover bijv. Witteveen (1996), p. 294-307 en Popelier (1997), p. 199-208.

46 Zoals in par. 2.7.3 aangegeven heeft Fuller een wat vreemde, naar mijn mening onjuiste, opvatting over terugwerkende kracht en belastingwetgeving.

47 Vgl. Fuller (1969), p. 47 en 96. Zo schaart Fuller het ‘principle of fairness’ onder de externe moraal van het recht.

48 Fuller (1969), p. 155.

49 Fuller (1969), p. 39. Vgl. ook Raz (1977), p. 208: ‘a knife is not a knife unless it has some ability to cut. A law to be law must be capable of guiding behaviour (...).’

zelf, net zoals Radbruch rechtszekerheid als een essentiële rechtswaarde aanmerkt. De aspecten maken onderdeel uit van het rechtsbegrip, los van de inhoud.⁵⁰

Zoals hiervoor (par. 4.3.1) opgemerkt zijn de aspecten van rechtszekerheid te zien als beginselen. Ook bij Fuller is het beginselkarakter van zijn acht eisen van interne moraal van het recht terug te zien. Fuller koppelt zijn acht eisen van interne moraal aan het onderscheid tussen het door hem gemaakte onderscheid tussen de *morality of duty* en *morality of aspiration*.⁵¹ De *morality of duty* betreft een plichtmoraal. Eisen die voortvloeien uit de *morality of duty* zijn basiseisen waaraan men moet voldoen; het zijn essentiële voorwaarden waaraan geen concessies kunnen worden gedaan. De *morality of aspiration* houdt daarentegen een streven in; het betreft een streefmoraal. Eisen die voortvloeien uit de *morality of aspiration* zijn gericht op het verwezenlijken van een ideaal. Waar mogelijk dient het onbereikbare ideaal door invulling van de voorwaarden te worden nagestreefd. De *morality of aspiration* betreft een relatieve claim. De acht eisen van interne moraal van recht bevinden zich volgens Fuller ergens op de schaal met aan de ene kant de *morality of duty* en de andere kant de *morality of aspiration*. In de acht eisen van interne moraal zijn zowel het aspect van *morality of duty* als het aspect van *morality of aspiration* te ontdekken.⁵² Zodra men aan de minimale eisen heeft voldaan, bevindt men zich op het niveau van het streven.⁵³ Fuller stelt dat de interne moraal van recht voornamelijk gezien kan worden als een *morality of aspiration*, omdat zij zich slecht leent om te worden gezien als een verplichting.⁵⁴ In deze *morality of aspiration* komt daarom het beginselkarakter van de eisen van interne moraal tot uitdrukking; gewezen zij ook op de gelijkenis tussen de idee van streefmoraal en de opvatting van rechtbeginselen als optimaliseringsvoorwaarden (zie par. 3.5.3). Behalve uit de idee van *morality of aspiration* volgt het beginselkarakter van de eisen van interne moraal uit het gegeven dat Fuller ruimte ziet voor afweging. Zo is afweging mogelijk tussen eisen van de interne moraal en eisen die voortvloeien uit de externe moraal van het recht. Als voorbeeld noemt Fuller het belang van stabiliteit van wetgeving (interne moraal) enerzijds en het belang om wetgeving aan te passen aan veranderende omstandigheden in de samenleving (externe moraal) anderzijds.⁵⁵ Verder wijst Fuller erop dat de verschillende eisen van interne moraal met elkaar kunnen botsen, in welk geval afweging noodzakelijk is.⁵⁶

4.3.3 Objectieve rechtszekerheid in functie van subjectieve rechtszekerheid; kenbaarheidsaspecten van rechtszekerheid

Bij subjectieve rechtszekerheid gaat het om 'de tijdige zekerheid van een rechtssubject over zijn rechtspositie in concrete gevallen' – deze rechtszekerheid staat voorop.⁵⁷ Objectieve rechtszekerheid duidt op de eigenschappen van het recht die subjectieve rechtszekerheid mogelijk maken.⁵⁸ Een kernaspect is het aspect van voorspelbaarheid: het recht

50 Illustratief is ook hoe het EHRM het begrip 'law' uitlegt: 'a concept which comprises statute law as well as case-law and implies qualitative requirements, including those of accessibility and foreseeability'; bijv. EHRM 29 maart 2006, NJCM-bulletin 2007/17 (*Achour*), r.o. 42.

51 Fuller (1969), p. 9-15.

52 Fuller (1969), p. 42.

53 Popelier (1997), p. 198 merkt terecht op dat de lokalisatie van het grenspunt waar plicht en streven in elkaar overgaan het moeilijkste probleem is. Het lokalisatiepunt is bovendien variabel; het punt is niet op voorhand vast te stellen, maar is afhankelijk van de omstandigheden.

54 Fuller (1969), p. 43 en 104. Fuller maakt daarbij wel een uitzondering voor de eis dat de regels moeten zijn bekendgemaakt. Aangezien deze eis wel meetbaar is, kan deze eis wel worden gezien als een verplichting.

55 Fuller (1969), p. 44.

56 Fuller (1969), p. 45.

57 Brouwer (1999), p. 192.

58 Brouwer (1992), p. 192 en Popelier (1997), p. 161-162. Nieuwenhuis (1979), p. 62 spreekt over het aspect van oriëntering: 'Het recht moet bakens uitzetten. De justitiabelen moeten zich kunnen oriënteren.'

dient ervoor te zorgen dat burgers de rechtsgevolgen van hun handelingen kunnen voorspellen.⁵⁹ Het aspect hangt nauw samen met het aspect van berekenbaarheid. Hoewel voorspelbaarheid van het recht wellicht ook op andere manieren dan via regels kan worden gewaarborgd,⁶⁰ gaat het mij – aangezien dit onderzoek betrekking heeft op terugwerkende kracht van wetgeving – in de eerste plaats om de bijdrage van rechtsregels aan de objectieve rechtszekerheid en de voorspelbaarheid, en daarmee aan de subjectieve rechtszekerheid.⁶¹ Hiermee komen de voornoemde *principles of legality* van Fuller in beeld. Deze *principles* zijn te zien als aspecten van rechtszekerheid die verband houden met de kenbaarheid van het recht, die bijdraagt aan en samenhangt met de voorspelbaarheid van het recht. Hierna ga ik kort op enkele van deze aspecten in.⁶²

Kenbaarheid vereist in de eerste plaats dat de regels toegankelijk zijn voor burgers. Een essentieel aspect is daarom dat de regels moeten zijn bekendgemaakt,⁶³ zodat rechtssubjecten in staat zijn hun rechten en verplichtingen te kennen.⁶⁴

Voor daadwerkelijke kenbaarheid is van belang dat de regels duidelijk zijn.⁶⁵ Niet alleen is van belang dat regels op zichzelf duidelijk zijn, maar ook dat de regelgeving als geheel duidelijk is.⁶⁶ Ofschoon voor meer aspecten geldt dat ze concreter gemaakt kunnen worden, geldt voor het aspect van duidelijkheid in het bijzonder dat het op zichzelf weer als een aspectenbegrip kan worden gezien.⁶⁷ Met het aspect van duidelijkheid hangt samen het belang dat het wetgevingsproces met de nodige zorgvuldigheid dient te worden doorlopen.

Dit procedurele aspect is met regelmaat in het gedrang bij het overgangsrecht. In (zowel de algemene⁶⁸ als fiscale⁶⁹) literatuur en door de Raad van State in een algemeen advies over verbeteringen in de wetgeving⁷⁰ wordt terecht gesignaleerd dat het overgangsrecht niet zelden van ondergeschikt belang lijkt te zijn in het politieke en ambtelijke proces waarin nieuwe regelgeving tot stand komt en dat de kwaliteit van het overgangsrecht soms te wensen overlaat.⁷¹ De meeste aandacht gaat in het algemeen uit naar de inhoud van de nieuwe regel-

59 De eis van voorspelbaarheid wordt vaak als de kern van het rechtszekerheidsbeginsel gezien, zie bijv. Raitio (2003), p. 14. Let wel, dit brengt niet met zich dat rechtszekerheid kan worden vereenzelvigd met voorspelbaarheid; er zijn meer aspecten, vgl. Ernes (2000), p. 46.

60 Zie daarover Schauer (1991), p. 139.

61 Vgl. Popelier (1999), p. 175: 'Het recht moet toegankelijk en duidelijk zijn, zodat een persoon zijn berekeningen en beslissingen mede kan baseren op de regelgeving en de daarin voorspelde rechtsgevolgen. Dat is de objectieve rechtszekerheid.'

62 Zie uitgebreider bijv. Popelier (1997), Oldenziel (1998), Gribnau en Meussen (2002), en Brouwer (2003).

63 Vgl. HvJ EG 25 maart 2004, zaak C-480-482-484-489-491-497-499/00, (*Azienda*), r.o. 85.

64 Behalve formele bekendmaking – bijvoorbeeld via het Staatsblad – kan hier ook van belang zijn materiële bekendmaking, dat wil zeggen het bewerkstelligen dat de burgers tot wie de regels zich in het bijzonder richten op een geschikte wijze – bijvoorbeeld in tv-spotjes – worden geïnformeerd over de inhoud van de regels; zie nader bijv. Oldenziel (1998), p. 233 e.v.

65 De eis van duidelijkheid van regels wordt – met name in het strafrecht – ook wel het *lex certa* beginsel of het *Bestimmtheitsgebot* genoemd; zie bijv. Groenhuijsen (1987), p. 15 en HR 28 maart 2006, NJ 2006/237, waarin over het bepaaldheidsgebot wordt gesproken.

66 Popelier (1997), p. 220.

67 (Sub)aspecten die samenhangen met het aspect van duidelijkheid van regels en regelgeving zijn bijvoorbeeld eenvoud van regelgeving, scherpe normen, transparantie en inzichtelijkheid, consistentie in terminologie, duidelijke terminologie, terughoudendheid met het gebruik van begrippen en het vermijden van overbodige regels.

68 Bijv. Knigge (1984), p. 166-168, Konijnenbelt (2000), Eijlander en Voermans (2000), p. 165, Voermans (2000a), die overgangsrecht het stiefkindje in de wetgevingspraktijk en -leer noemt, Van der Burg (2001), p. 38, Weggeman (2001), p. 42-43, en De Hullu in zijn noot in NJ 2002/389.

69 Prast (1978), p. 41 en Lubbers (2005), p. 1.

70 Kamerstukken II, 2005-2006, 30 300 VI, nr. 169, p. 4-6.

71 Ook in de Aanwijzingen voor de regelgeving, toelichting bij artikel 165, wordt gewaarschuwd voor de geringe aandacht voor overgangsrecht.

geving en het overgangsrecht krijgt regelmatig onvoldoende en pas op het laatste moment aandacht.⁷² De onderschatting van overgangsrechtelijke problemen aan de kant van de wetgever kan leiden tot onduidelijkheid in de rechtspraktijk en tot rechterlijke procedures. Rechtszekerheidsaspecten van algemeenheid (er moet een regel zijn) en duidelijkheid zijn in het geding.

Een met het aspect van duidelijkheid samenhangend aspect is dat regels niet tegenstrijdig mogen zijn. Tegenstrijdigheid in een regel zelf leidt tot onduidelijkheid over de inhoud van de regel. Tegenstrijdigheid tussen verschillende regels leidt ertoe dat, ondanks dat de inhoud van de betrokken regels elk voor zich wellicht duidelijk is, rechtssubjecten zich niet kunnen oriënteren op het recht omdat de regels twee verschillende beslissingen dicteren, waardoor de regelgeving als geheel op dat punt onduidelijk is.

Evident in het licht van de eis van voorspelbaarheid en de vereiste kenbaarheid van het recht is het aspect van verbod van terugwerkende kracht van regelgeving.⁷³ Hoe kan een burger de rechtsgevolgen van zijn handelingen voorspellen aan de hand van regels indien de rechtsgevolgen worden gebaseerd op een regel die pas later wordt ingevoerd?

Het aspect van consistentie in de tijd (ook wel: aspect van bestendigheid of aspect van stabiliteit) is van belang, nog afgezien van de – hierna in par. 4.3.4 te noemen – invalshoek dat verandering van regelgeving kan leiden tot een aantasting van door het bestaande recht gewekte verwachtingen van burgers. Verandering van regelgeving staat in beginsel op gespannen voet met de rechtszekerheid.⁷⁴ Er wordt namelijk een verandering aangebracht in een bestaande (rechts)orde en verandering impliceert al snel onzekerheid.⁷⁵ De betekenis van een reeds langer bestaande regel zal veelal in een bepaalde mate uitgekristalliseerd zijn in de rechtspraak alsmede door de wijze waarop het bestuur de regel toepast in de uitvoeringssfeer.⁷⁶ Een nieuwe regel zal weer door dit proces van interpretatie en toepassing door rechter en bestuur heen moeten. Verder is het aspect van consistentie met het oog op de kenbaarheid en voorspelbaarheid van het recht van belang, enerzijds omdat planning moeilijk zo niet onmogelijk wordt indien regels te vaak en te abrupt veranderen⁷⁷ en anderzijds omdat indien regels (te) vaak veranderen de kans bestaat dat rechtssubjecten niet meer weten wat de van toepassing zijnde regels zijn en/of in onzekerheid verkeren of regels al dan niet zijn veranderd na de laatste keer dat ervan is kennisgenomen.⁷⁸ Opmerking verdient evenwel dat het rechtszekerheidsbeginsel juist ook een argument kan zijn vóór invoering of verandering van regels.⁷⁹ Niet alleen kan het nodig zijn de bestaande regelgeving aan te passen omdat zij te onduidelijk of niet hanteerbaar blijkt te zijn. Aanpassing kan ook geboden zijn wanneer nieuwe maatschappelijke,

72 De Raad van State noemt in zijn advies daarnaast als factoren dat de kwaliteit van het overgangsrecht vanuit beleids- en politiek perspectief veelal niet belangrijk wordt geacht en dat het opstellen van overgangsrecht vaak conceptuele problemen oplevert omdat het bijzonder lastig kan zijn zich alle gevallen die kunnen voordoen, voor de geest te halen; Kamerstukken II, 2005-2006, 30 300 VI, nr. 169, p. 4-5.

73 Vgl. Scholten (1934), p. 185: 'De niet terugwerkende kracht is rechtsbeginsel – het is als zoodanig onmiddellijke evident.'

74 Vgl. Van der Vlies (1984), p. 207. Oldenziel (1998), p. 211 benoemt terughoudendheid met nieuwe wetgeving als een 'compensatie-strategie' ten gunste van de rechtszekerheid.

75 *Prima facie* voorkeur voor stabiliteit komt ook bij sommige rechtseconomen terug, die in dat verband de kosten van verandering benadrukken; zie bijv. Epstein (2003), p. 72: 'one obvious reason for this anti-transition bias is that transitions are costly even when perfectly done. The time, expense, and uncertainty created by the development and implementation of legal rules should always tilt the scale in favor of the status quo.' Een economische component is voorts dat burgers en uitvoerders van regelgeving tijd en kosten moeten investeren om inhoudelijk kennis te krijgen over de nieuwe regel; vgl. Fisch (1997), p. 1103 over 'educational costs'.

76 De Langen (1958), p. 277 en 429.

77 Schönberg (2000), p. 13.

78 Raz (1977), p. 199, Kortmann (1979), p. 73 en Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 23-24

79 Zie ook Popelier (1997), p. 116-117.

technologische of juridische ontwikkelingen zich voordoen, waardoor – zonder aanpassing – rechtsonzekerheid kan ontstaan over hoe het bestaande recht toe te passen.⁸⁰

Er zijn ook aspecten die niet expliciet door Fuller worden genoemd. Zo is een aspect dat de regelgever rechtsregels dient op te stellen die in overeenstemming zijn met hoger recht.⁸¹ Hier is een verband met het aspect van congruentie: een regel die niet in overeenstemming is met hoger recht, wordt immers mogelijk uiteindelijk niet toegepast. Voorts is er het aspect van snelheid.⁸² Wel aangekondigde maar nog niet aangenomen wetgeving kan leiden tot rechtsonzekerheid. Burgers kunnen zich niet goed oriënteren op het recht, zeker wanneer zij beslissingen moeten nemen met langetermijngevolgen; enerzijds biedt het bestaande recht weinig houvast omdat bekend is dat het wordt gewijzigd, anderzijds is oriëntatie op het toekomstige recht moeilijk omdat niet zeker is of, wanneer en in welke vorm het wordt ingevoerd. Het behoeft geen uitgebreid betoog dat het aspect van snelheid op gespannen voet kan staan met het aspect van duidelijkheid van een regel, dat immers is gediend bij een zorgvuldige parlementaire procedure.⁸³ Tot slot noem ik het aspect van regelgeving op het juiste niveau. Dit aspect houdt verband met het aspect van duidelijkheid en het aspect van bekendmaking.⁸⁴ Het aspect zoals hier bedoeld⁸⁵ houdt in dat regels gesteld moeten worden op het niveau waar burgers deze mogen verwachten en impliceert tevens dat er niet te veel verschillende rechtsbronnen dienen te zijn.

4.3.4 Het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen

De voornoemde aspecten van rechtszekerheid zijn gericht op de kenbaarheid van het recht. Naast deze aspecten dient het beginsel van het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen als een belangrijk aspect van rechtszekerheid te worden gezien.⁸⁶ Binnen de idee van rechtszekerheid is essentieel dat gerechtvaardigde verwachtingen worden gehonoreerd.⁸⁷

Opgemerkt zij dat ik hierna vooral zal spreken over het aspect van het ‘honoreren van gewekte verwachtingen’ en niet het aspect van het ‘honoreren van *gerechtvaardigde* verwachtingen’. De reden is dat het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ een nogal diffuus concept is, waardoor misverstanden kunnen ontstaan; ik kom hierop terug in hoofdstuk 8.⁸⁸

Het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen vormt voor de rechtszekerheid een noodzakelijke aanvulling op de verschillende aspecten die met de vereiste kenbaarheid samenhangen. Met het belang van kenbaarheid en voorspelbaarheid van het recht is onlosmakelijk verbonden het belang dat door het recht gewekte verwachtingen over

80 Men spreekt dan ook wel over juridische onbepaaldheid of onbepaaldheid van het recht, zie bijv. Brouwer (1999), p. 196.

81 Popelier (1997), p. 229.

82 Bijv. Gribnau en Meussen (2002a), p. 302.

83 Vgl. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 33.

84 Zie ook bij Kortmann (1979), p. 72 de eis van ‘vindbaarheid’ van de wet.

85 Ook Popelier (1997), p. 231 e.v. onderscheidt het beginsel van regelgeving op het juiste niveau, maar brengt dit beginsel vooral in relatie tot het legaliteitsbeginsel en het vraagstuk van delegatie.

86 Vergelijk bijvoorbeeld de Hoge Raad in het zogenoemde Beerta-arrest: ‘bij het rechtszekerheidsbeginsel gaat het (...) ook om eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen’ (HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4), en Nieuwenhuis (1979), p. 67: ‘rechtszekerheid verlangt bescherming van vertrouwen omdat zonder het honoreren van redelijke verwachtingen de voorspelbaarheid van het maatschappelijk verkeer tot het nulpunt zou dalen.’

87 Bijvoorbeeld, in het Harmonisatiewet-arrest (HR 14 april 1989, NJ 1989/469) achtte de Hoge Raad de in geding zijnde bepalingen ‘in strijd (...) met gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken studenten en *derhalve* met het rechtszekerheidsbeginsel’ (cursivering MP).

88 Een alternatief voor ‘het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen’ is overigens wel ‘het aspect van het honoreren van *redelijke* gewekte verwachtingen’.

rechtsgevolgen worden gehonoreerd.⁸⁹ Dit komt bij uitstek terug in Fullers aspect van congruentie: er moet geen verschil bestaan tussen de inhoud van de regels en hun toepassing. Dat een wet wordt toepast, is te zien als de meeste ultieme vorm van het honoreren van – door de regel – gewekte verwachtingen. Ik zou het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen niet willen positioneren als een naast het rechtszekerheidsbeginsel staand beginsel,⁹⁰ maar als een onlosmakelijk onderdeel, een aspect, van het rechtszekerheidsbeginsel.⁹¹ Daaraan doet niet af dat het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen ook ondersteund kan worden door andere beginselen en waarden, zoals het gelijkheidsbeginsel⁹² en rechtvaardigheid.⁹³

Met het aspect van honoreren van gewekte verwachtingen dient zowel op regelgevingsniveau als op toepassingsniveau rekening te worden gehouden, maar op het toepassingsniveau (waarbij vooral de vraag speelt naar honorering van door het bestuur gewekt vertrouwen *contra legem*) ga ik verder niet in. Er bestaat een samenhang tussen het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen en het aspect van consistentie in de tijd. Behalve dat bestendigheid van regelgeving de kenbaarheid van het recht dient (zie par. 4.3.3), draagt zij eraan bij dat door het positieve recht gewekte verwachtingen niet worden geschonden als gevolg van veranderingen. Wordt er wel een verandering doorgevoerd dan dient de regelgever rekening te houden met bij de burgers door het bestaande recht gewekte verwachtingen. 'Gaaf men ervan uit, dat het recht de functie heeft om zekerheid te verschaffen, (...) dan stelt dit eisen aan de rechtsvorming.'⁹⁴ Het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen ondersteunt het aspect van het verbod van terugwerkende kracht (zie hierna par. 4.4.1). Maar ook wanneer formeel terugwerkende kracht niet aan de orde is maar een regel onmiddellijke werking heeft, speelt het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen; ik kom daarop terug in par. 5.3.3.

89 Zie ook bijv. Popelier (1997), p. 157 en Raitio (2003), p. 200 over het inherente en noodzakelijke verband tussen het aspect van voorspelbaarheid en het aspect van honoreren van gewekte verwachtingen. Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 311 menen dat het materiële rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel twee zijden zijn van dezelfde medaille. Zie verder ook HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (*Duff e.a.*), r.o. 20: '[het vertrouwens]beginsel (...) is het rechtstreekse uitvloeisel van het beginsel van rechtszekerheid, dat vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en dat ertoe strekt te waarborgen, dat door het gemeenschapsrecht beheerste rechtssituaties en -betrekkingen voorzienbaar zijn.'

90 Bijv. De Haan, Drupsteen en Fernhout (1996), p. 109 wijzen erop dat het gebruikelijk is een onderscheid te maken tussen het vertrouwensbeginsel (dat ziet op het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen), het materiële rechtszekerheidsbeginsel (dat ziet op het intrekken en wijzigen van geldende rechtsregels en besluiten) en het formele rechtszekerheidsbeginsel (dat ziet op de duidelijkheid in formulering).

91 Zie ook bijv. Wiarda (1986), p. 68, A-G Mok in onderdeel 6.1 van zijn conclusie voor HR 14 april 1989, NJ 1989/469, Oldenziel (1998), p. 23, en Popelier (2006), p. 10-11. Uit de aard van het – in de vorige voetnoot genoemde – materiële rechtszekerheidsbeginsel blijkt reeds dat het moeilijk is een onderscheid te maken met het vertrouwenbeginsel. Juist bij intrekkingen en wijzigingen van regels gaat het er immers vooral om hoe om te gaan met de door de oude regel gewekte verwachtingen (anders De Haan, Drupsteen en Fernhout (1996), p. 114). Voorts, het verbod van terugwerkende kracht wordt onder het materiële rechtszekerheidsbeginsel gepositioneerd, maar uit de rechtspraak blijkt juist dat bij toetsing van terugwerkende kracht van regels een belangrijke rol speelt of gerechtvaardigde verwachtingen al dan niet worden geschonden.

92 Zo wordt door het honoreren van door een beleidsregel gewekte verwachtingen zowel het gelijkheidsbeginsel als het vertrouwensbeginsel gediend, zie bijv. Happé (1996), p. 289.

93 Vergelijk bijvoorbeeld, zij het in het kader van het civiele recht, Nieuwenhuis (1979), p. 67: 'de (vergeldende) rechtvaardigheid eist bescherming van vertrouwen omdat het niet inlossen van gewekt vertrouwen vaak leidt tot schade.'

94 Scheltema (1984), p. 540.

Tot slot het volgende over de verhouding tussen het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen en het zogenoemde beginsel van het eerbiedigen van verkregen rechten.⁹⁵ Deze beginselen hebben in de kern veel gemeen.⁹⁶ In veel gevallen waarin het beginsel van het eerbiedigen van verkregen rechten wordt aangehaald, zou het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen kunnen worden gehanteerd.⁹⁷ Een beroep op het hebben van een 'verkregen recht' kan veelal worden geherformuleerd tot een beroep op het hebben van de verwachting over het in stand blijven of kunnen effectueren van een bepaalde rechtspositie. In het vervolg zal ik het beginsel van het eerbiedigen van verkregen rechten niet apart aanhalen, maar de beginselen van het honoreren van gewekte verwachtingen en van het verbod van terugwerkende kracht gebruiken. Reden hiervoor is ten eerste, zoals eerder in par. 2.3 gezien, dat het begrip 'verkregen recht' moeilijk af te bakenen is en daarmee weinig houvast biedt.⁹⁸ Verder wordt in de doctrine gesteld dat het concept 'verkregen rechten' niet bruikbaar is buiten het vermogensrecht.⁹⁹ Een derde reden is dat het afzonderlijk hanteren van het beginsel van eerbiedigen van verkregen rechten te weinig toegevoegde waarde zou hebben, en alleen voor verwarring zou zorgen, gegeven de grote mate van overlap met de beginselen van het honoreren van gewekte verwachtingen enerzijds en het verbod van terugwerkende kracht anderzijds.¹⁰⁰ Een vierde reden hangt hiermee samen. Het is evenmin functioneel om het beginsel van verkregen rechten te gebruiken aangezien het begrip 'verkregen recht' en het beginsel van het eerbiedigen van verkregen rechten thans nauwelijks (meer) worden gebruikt in het kader van het belastingrecht.

95 In de Engelstalige literatuur aangehaald als principle of acquired rights of principle of vested rights.

96 Vgl. Stein (1985), p. 254 en Raitio (2003), p. 252-256.

97 Vgl. Leijten (1972), p. 372-373 die stelt dat enerzijds elk verkregen recht niet meer is dan een verwachting en anderzijds elke verwachting, die onder de oude situatie werd gewekt, een verkregen recht is, zonder overigens daarmee te willen aangeven dat ieder(e) verwachting/verkregen recht moet worden gecontinueerd. Zie voorts Vegting (1954), p. 70 over het moeizame onderscheid tussen 'verkregen rechten' en 'verwachtingen'. Opgemerkt zij verder dat het concept van 'bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen' wel als breder wordt gezien dan dat van verkregen rechten (zie bijv. Lamoureux (1983), p. 294).

98 Daarmee is overigens niet gezegd dat het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' wél gemakkelijk is af te bakenen; integendeel: zie hoofdstuk 8 en 9.

99 Zie reeds Scholten (1934), p. 189: 'buiten het vermogensrecht is de leer onbruikbaar.' Zie ook Meijers in zijn noot onder HR 1 februari 1928, NJ 1928/605, Vegting (1954), p. 70, Christiaanse (1990), p. 1570 en De Die (1991), p. 107. Zie tevens Prast (1978), p. 40 die meent dat voor de vraag of eerbiedigende werking op zijn plaats is de leer van de verkregen rechten niet maatgevend kan zijn, omdat 'op zichzelf de belastingplichtige aan het feit dat een bepaalde belastingwet bestaat geen "recht" [ontleent] dat die wet voor wat betreft de fiscale gevolgen van een bestaande situatie niet zal worden gewijzigd. Een verwachting schept de belastingwet in bepaalde gevallen wel (...)' Tot slot wijs ik erop dat in de Amerikaanse belastingzaak *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), waarin de aan de orde zijnde terugwerkende kracht werd gesanctioneerd, de 'Majority opinion' oordeelde dat een burger geen 'vested interest in the Internal Revenue Code' heeft.

100 Vergelijk de door Raitio (2003), p. 255 aangehaalde Finse auteur Joutsamo die meent dat het beginsel van het eerbiedigen van verkregen rechten een tweeledig beginsel is; enerzijds het beginsel van stabiliteit en anderzijds het beginsel van niet-retroactiviteit. Vergelijk voor de overlap ook HvJ EG 14 februari 1990, zaak C-350/88 (*Delacre*), r.o. 34 en 36, HvJ EG 25 maart 2004, zaak C-480-482-484-489-491-497-499/00, (*Azienda*), r.o. 69, waarin het Hof van Justitie EG in het kader van een onderzoek naar een – niet geconstateerde – schending van het vertrouwensbeginsel concludeert dat betreffende rechtssubjecten 'zich niet kunnen beroepen op een verkregen recht (...)', en HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (*Tomadini*) waarin het Hof van Justitie EG onderzoekt of er sprake is van schending van gerechtvaardigd vertrouwen en vervolgens concludeert dat 'om bovenvermelde redenen het evenwel noch op grond van het algemene beginsel inzake eerbiediging van verkregen rechten, noch op grond van het beginsel van bescherming van het gerechtvaardigd vertrouwen noodzakelijk [was] [etc.; MP].'

4.3.5 Enige andere aspecten

De kenbaarheidsaspecten en het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen vormen de kern van het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁰¹ Er zijn nog enkele andere aspecten. In deze paragraaf breng ik het aspect van toegang tot een onafhankelijke rechter en de aspecten van duidelijkheid *in concreto* en tijdigheid in relatie tot rechtszekerheid.

Een aspect van rechtszekerheid is dat van toegang tot een onafhankelijke rechter voor rechtssubjecten.¹⁰² De duidelijkheid die een regel biedt, zou weinig waarde hebben indien er geen mogelijkheid bestaat om zich voor een rechter te kunnen beroepen op de voorgestane uitleg van de desbetreffende rechtsregel in het geval bijvoorbeeld het bestuur de regel anders toepast.¹⁰³ Zonder de waarborg van toegang tot een rechter bestaat er inherent onzekerheid of de regels wel op de juiste wijze zullen worden toegepast. Met het aspect van toegang tot een onafhankelijke rechter houden verband de beginselen die betrekking hebben op een behoorlijk proces en behoorlijke rechtspraak, die derhalve ook in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel van belang zijn.¹⁰⁴

In verband met de sprong van objectieve rechtszekerheid naar subjectieve rechtszekerheid zijn het aspect van duidelijkheid *in concreto* en het aspect van tijdigheid van belang.¹⁰⁵ Dat op basis van de regelgeving kan worden voorspeld dat handeling A op grond van rechtsregel B het rechtsgevolg C heeft, is belangrijk (objectieve rechtszekerheid), maar een burger zal pas daadwerkelijk zekerheid hebben indien vaststaat dat in zijn geval het rechtsgevolg inderdaad C is (subjectieve rechtszekerheid).¹⁰⁶ Meer dan de kenbaarheidsaspecten van rechtszekerheid zijn het aspect van duidelijkheid *in concreto* en het aspect van tijdigheid¹⁰⁷ ook op de inhoud van regels gericht. Er dienen regels te zijn die zorgen dat burgers tijdig duidelijkheid hebben over hun rechtspositie.¹⁰⁸ Met het aspect van duidelijkheid *in concreto* houden verband regels die waarborgen dat een eenmaal 'vastgestelde' rechtspositie niet zomaar kan worden opengebroken. Gedacht kan worden aan wettelijke

101 Vergelijk de in par. 4.3.1 aangehaalde omschrijving van het rechtszekerheidsbeginsel door Popelier (1997), p. 175-176.

102 Boukema (1999), p. 223 en Scheltema (1989), p. 17. De eis van toegang tot een onafhankelijke rechter komt ook terug in de eis van toetsbaarheid van overheidsbeslissingen dat Hirsch Ballin (1989a), p. 56 uitdrukkelijk noemt als aspect van rechtszekerheid.

103 Vgl. Temple Lang (2000), p. 166. Fuller (1969), p. 55-56 merkt op enerzijds dat strikt genomen een rechter geen vereiste is voor een systeem waarbij regels het menselijke gedrag reguleren, maar anderzijds dat '[t]o act on rules confidently, men must not only have a chance to learn what the rules are, but must also be assured that in case of a dispute about their meaning there is available some method for resolving the dispute.'

104 Vgl. Fuller (1969), p. 81 en Raitio (2003), p. 338-339.

105 Vgl. De Langen (1958), p. 269-277 en Oldenziel (1998), p. 17. Zie ook OECD (2008), p. 13 en 29 over de grote waarde die belastingplichtigen hechten aan het snel gefinaliseerd zijn van de belastingpositie.

106 Met name Scheltema (1989), p. 18 benadrukt het belang van zowel duidelijkheid *in concreto* als de tijdigheid van overheidsbeslissingen, en merkt op dat 'men [zou] kunnen menen dat de burger niet zozeer behoefte heeft aan kennis van abstracte regels, maar aan duidelijkheid over de toepassing van de regel in zijn geval.'

107 Ook wel het beginsel van spoedige zekerheid (De Langen (1958), p. 426) of het voortvarendheidsbeginsel (Kruijer (2006), p. 889) genoemd. Zie over het tijdigheidsbeginsel ook Oldenziel (1998), p. 18.

108 Wanneer de regelgever voorziet in regels die bedoeld zijn om burgers tijdig duidelijkheid over hun rechtspositie te verschaffen, maar de uitvoering van een dergelijke regel door het bestuur niet tijdig gebeurt, kan er sprake zijn van schending van het rechtszekerheidsbeginsel; zie bijv. HR 13 januari 2006, BNB 2006/203.

regels zoals die met betrekking tot navordering,¹⁰⁹ alsmede aan leerstukken zoals dat van de formele rechtskracht en dat van de kracht van het gewijsde. In verband met het aspect van tijdigheid is het van belang dat er regels zijn die op de tijdigheid van bestuursbesluiten zien.¹¹⁰ Te denken valt aan het opnemen van termijnen in de wetgeving,¹¹¹ zoals de termijn van in beginsel vijf jaar voor het opleggen van een navorderingsaanslag.¹¹² De aspecten van duidelijkheid *in concreto* en van tijdigheid klinken voorts door in de door de wetgever en bestuur geschapen mogelijkheden dat een belastingplichtige eerder zekerheid over zijn rechtspositie verkrijgt. De wetgever heeft bijvoorbeeld op verschillende plaatsen in de belastingwetgeving geregeld dat belastingplichtigen om zekerheid (vooraf) kunnen verzoeken met betrekking tot een bepaalde transactie of een bepaalde rechtspositie.¹¹³ Wat het bestuur betreft kan gewezen worden op de mogelijkheid die wordt geboden aan belastingplichtigen om *vooraf* van de Belastingdienst, bijvoorbeeld door het sluiten van zogenoemde vaststellingsovereenkomsten, duidelijkheid te krijgen over de fiscale gevolgen van voorgenomen transacties.¹¹⁴

4.4 HET ASPECT VAN HET VERBOD VAN TERUGWERKENDE KRACHT

4.4.1 Verbod van terugwerkende kracht sterk verankerd in het rechtszekerheidsbeginsel

Het verbod van terugwerkende kracht van regels wordt terecht gezien als een belangrijk aspect van het rechtszekerheidsbeginsel. In deze paragraaf betoog ik dat het aspect van het verbod van terugwerkende kracht sterk verankerd is in het rechtszekerheidsbeginsel.¹¹⁵

Voor rechtszekerheid is van belang dat burgers zich kunnen oriënteren op regels, zodat de rechtsgevolgen van hun handelingen voorspelbaar zijn. Regels dienen daarom kenbaar te zijn. Indien aan een regel terugwerkende kracht wordt verleend, wordt een regel toegepast op gedragingen die zijn verricht op een moment dat de betreffende regel nog niet bestond. Terugwerkende kracht van regels staat daarom inherent op gespannen voet met de kenbaarheid en voorspelbaarheid van het recht.¹¹⁶ Ook de verhouding van terugwerkende kracht met een tweede belangrijke poot van rechtszekerheid – het aspect van het

109 De eis dat er in beginsel sprake moet zijn van een nieuw feit wil de Belastingdienst kunnen navorderen, zorgt voor een waarborg van de eerder, door de zogenoemde primitieve aanslag, vastgestelde rechtspositie. Hier is een samenhang te zien met het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen (omdat de eerder opgelegde primitieve aanslag vertrouwen heeft gewekt bij belastingplichtigen over de belastingschuld). Zie Gribnau (1998), p. 301 e.v. voor een uitgebreide analyse van het leerstuk van de navordering vanuit rechtstheoretisch perspectief.

110 Vgl. De Langen (1958), p. 427, Oldenziel (1998), p. 212 e.v., Hofstra/Niessen (2002), p. 152 en Raitio (2003), p. 256-260.

111 Geppaart (1978), p. 116 en Temple Lang (2000), p. 165.

112 De Langen (1958), p. 275.

113 Een voorbeeld van de mogelijkheid om zekerheid vooraf te verkrijgen is te vinden in art. 14, lid 9, Wet VPB 1969, waarin is voorzien dat belastingplichtigen de inspecteur om zekerheid kunnen verzoeken omtrent de vraag of een vervreemding binnen de drie jaar na een gefacilieerde bedrijfsfusie al dan niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Een voorbeeld van de mogelijkheid om zekerheid te krijgen over een rechtspositie is te vinden in art. 13d, lid 10, Wet VPB 1969, waarin is voorzien dat belastingplichtigen de inspecteur kunnen verzoeken het in een jaar ter zake van een deelneming opgeofferde bedrag bij beschikking vast te stellen. Een variant is dat de fiscus eerst bij beschikking een rechtspositie moet vaststellen voordat rechtsgevolgen aan die rechtspositie kunnen worden verbonden; voorbeeld hiervan is de fiscale eenheid in de btw (art. 7, lid 4, Wet OB 1968).

114 Zie over *tax rulings* in het licht van rechtsbeginselen uitgebreid Romano (2002).

115 In Happé en Pauwels (2005), p. 66 noemden wij het aspect van het verbod van terugwerkende kracht een logisch uitvloeisel van het rechtszekerheidsbeginsel.

116 Bijv. Scheltema (1989), p. 17, Van Ommeren (2002), p. 126 en Juratowitch (2008), p. 47-49.

honoreren van gewekte verwachtingen – is evident gespannen:¹¹⁷ men kon wellicht op een eerder moment de rechtsgevolgen van een handeling zeer goed bepalen op basis van de toen van toepassing zijnde regelgeving, maar door de terugwerkende kracht van de nieuwe regel blijken de rechtsgevolgen anders te zijn. De verwachtingen over de rechtsgevolgen – gewekt door en gebaseerd op de oude regel – worden gefrustreerd.

Het aspect van het verbod van terugwerkende kracht klinkt voorts door in verschillende aspecten die met de vereiste kenbaarheid van het recht samenhangen. Het aspect van duidelijkheid van een regel teneinde gedragsafstemming mogelijk te maken, vooronderstelt dat de regel die uiteindelijk wordt toegepast, reeds bestaat op het moment dat de gedragsafstemming plaatsvindt. Voorts hangt het uitgangspunt van de niet-terugwerking van regels nauw samen met het aspect van het verbod van regelgeving die het onmogelijke vraagt.¹¹⁸ Vooral wanneer een regel een gedragsvoorschrift bevat, brengt het verlenen van terugwerkende kracht aan een dergelijke regel in feite mee dat het onmogelijke wordt gevraagd.¹¹⁹ Verder kan terugwerkende kracht in zekere zin op gespannen voet staan met het aspect dat regels niet tegenstrijdig mogen zijn, nu immers veelal de bestaande, te vervangen, regel en de nieuwe, reeds aangekondigde, terugwerkende, regel verschillende rechtsgevolgen dicteren.¹²⁰

Tot slot is er vanuit een andere invalshoek eveneens een verwevenheid van het aspect van het verbod van terugwerkende kracht met andere aspecten van rechtszekerheid te constateren. Fuller merkte reeds op dat een kenmerk van de beginselen van interne moraal is dat indien een bepaald beginsel geweld wordt aangedaan dit er veelal toe leidt dat ook andere beginselen in het gedrang komen.¹²¹ Dit domino-effect kan zich in het geval van terugwerkende kracht van regelgeving ook voordoen.

Een voorbeeld betreft de gang van zaken bij de invoering van de beperking van de aftrekbaarheid van aankoopkosten deelnemingen, waaraan terugwerkende kracht werd verleend.¹²² Aanleiding daarvoor was een arrest van de Hoge Raad,¹²³ waarin de rechter was ‘omgegaan’ en had bepaald dat aankoopkosten

117 Het verbod op het verlenen van terugwerkende kracht wordt bijvoorbeeld door Van der Vlies (1984), p. 208 aangeduid als een verdergaande versie van het verbod van inbreuk op gerechtvaardigde verwachtingen. Vgl. ook Scheltema (1984), p. 540, Van Angeren (1984), p. 70, Coremans en Van Damme (1994), p. 80, Brouwer (2003), p. 67 en Raitio (2008), p. 4.

118 Vgl. Van Orshoven (1998), p. 8. Een fiscaal voorbeeld – waarbij het zelfs niet eens om formeel maar om materieel terugwerkende kracht gaat – is de wetgeving aan de orde in HR 21 september 2007, BNB 2008/92. De nieuwe wetgeving bracht kort gezegd mee dat rente van schulden aangaande bepaalde activiteiten slechts aftrekbaar was indien die activiteiten met schriftelijk bescheiden konden worden gestaafd. Deze eis van staving met schriftelijke bescheiden werd eerder niet gesteld. De Hoge Raad kwam tot een vorm van eerbiedigende werking voor bestaande schulden, onder meer erop wijzend dat ‘de wetgever, zo volgt uit de (...) wetsgeschiedenis, niet met terugwerkende kracht een bewaarplicht van schriftelijke bescheiden heeft willen invoeren.’ Zou de nieuwe eis onverkort ook van toepassing zijn geweest op reeds bestaande schulden, dan zou er ook sprake zijn geweest van een spanning met het rechtszekerheidsaspect van het verbod om het onmogelijke te doen, nu er eerder niet van belastingplichtigen gevraagd werd dergelijke bescheiden te bewaren.

119 Veel procedureregels lijken mij in dit verband wel als gedragsvoorschriften te kunnen worden getypeerd. Vreemd is bijvoorbeeld dat aan het besluit van 27 april 2005, Stcrt. 2005, 87, waarin onder meer was bepaald dat, kort gezegd, het niet meer mogelijk was om per fax een bezwaarschrift in te dienen, terugwerkende kracht tot 1 juli 2004 werd verleend.

120 Wat moet een werkgever – inhoudingsplichtige voor de loonbelasting – doen wanneer een werknemer een beroep doet op de pc-privéregeling, op een moment dat deze regeling nog in de wet is opgenomen, maar er reeds een persbericht is uitgevaardigd door de staatssecretaris met de aankondiging dat de regeling zal worden afgeschaft met terugwerkende kracht tot de datum van het persbericht? Vgl. ook par. 11.5.3 en 11.5.4.

121 Fuller (1969), p. 92. Zie ook Brouwer (2003), p. 67-68.

122 Wet van 4 november 2004, Stb. 581.

123 HR 24 mei 2002, BNB 2002/262.

deelnemingen reeds aftrekbaar waren bij de bepaling van de belastbare winst voor de vennootschapsbelasting in het jaar van de aankoop. Kort na het arrest vaardigde de staatssecretaris een persbericht uit (d.d. 12 juni 2002, V-N 2002/29.16) met de mededeling dat de staatssecretaris zich zou beraden op de consequenties van het arrest en dat aangiften en bezwaarschriften waarin de aftrek van aankoopkosten deelnemingen werden geclaimd, dienden te worden aangehouden. Er werd nog niet expliciet gesproken over terugwerkende kracht. Vervolgens gaf de staatssecretaris bij persbericht van 13 december 2002, V-N 2003/2.21, aan dat de wet zou worden aangepast opdat aankoopkosten deelnemingen niet aftrekbaar zouden zijn en dat er terugwerkende kracht zou worden verleend aan die wet. Eerst op 24 december 2003 werd het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer ingediend. Gedurende het parlementaire proces werd vervolgens een belangrijk deel van de oorspronkelijk voorgestelde terugwerkende kracht weggenomen. Het duurde nog tot 4 november 2004 voordat de wet in het Staatsblad verscheen. In de tussentijd had de staatssecretaris nog in een besluit van 9 december 2003, V-N 2003/63.8, moeten regelen hoe de inspecteurs dienden te handelen met betrekking tot aangehouden aangiften waarbij de aanslagtermijn van drie jaar dreigde te verlopen.

Bij dit 'treurspel'¹²⁴ valt op dat verscheidene aspecten van rechtszekerheid in het geding zijn. Behalve uiteraard het aspect van het verbod van terugwerkende kracht *an sich*, speelt het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen, met name in verband met de verwachtingen die door het arrest van de Hoge Raad waren gewekt. Zo een persbericht al als regelgeving kan worden aangeduid – *quod non* – dan zijn in verband daarmee in zekere zin in het geding het aspect van regelgeving op het juiste niveau (immers: gelet op art. 104 Gw mag worden verwacht dat belastingregels in wetten in formele zin te vinden zijn althans in dergelijke wetten hun grondslag hebben), het aspect van verbod van tegenstrijdige regelgeving (het persbericht vs. de rechtsregel van de Hoge Raad), en het aspect van duidelijkheid (aangezien het eerste persbericht later nog diende te worden verduidelijkt). Bovendien was de uiteindelijke wet niet conform de eerdere aankondigingen en kende die wet 'ongekend gecompliceerd overgangsrecht'.¹²⁵ De lange duur van de periode tussen het persbericht en de indiening van het wetsvoorstel, alsook tussen het persbericht en de uiteindelijke invoering van de wet, staat op gespannen voet met het aspect van snelheid. Daarmee samenhangend waren de aspecten van tijdigheid en van duidelijkheid *in concreto* in het geding, omdat aangiften en bezwaarschriften bewust werden aangehouden. Tot slot was er sprake van een spanning met het aspect van toegang tot de rechter omdat de belastingplichtigen de door hen voorgestane rechtstoepassing *de facto* niet meer door de rechter konden laten toetsen.¹²⁶

Conclusie is dat het aspect van het 'verbod van terugwerkende kracht' zeer stevig is ingebed in het rechtszekerheidsbeginsel. De verwevenheid met andere aspecten – met name die van kenbaarheid en van het honoreren van gewekte verwachtingen – is zodanig dat zelfs indien het verbod van terugwerkende kracht niet als een zelfstandig aspect van het rechtszekerheidsbeginsel zou worden onderscheiden, het besloten zou liggen in andere aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel.

4.4.2 De relativiteit van het verbod van terugwerkende kracht

Gelet op de samenhang met het aspect van kenbaarheid en het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen, heeft het verbod van terugwerkende kracht een stevige fundering als aspect van rechtszekerheid en heeft het initieel een zwaar gewicht. Niettemin

124 Aldus Essers (2004).

125 Essers (2004), p. 2.

126 Vgl. in het algemeen over de spanning tussen terugwerkende kracht en toegang tot de rechter McDonnell (2007), p. 2:8.

heeft het verbod van terugwerkende kracht geen absolute werking, maar is relatief. De relativiteit van het verbod van terugwerkende kracht houdt verband met de relativiteit van het rechtszekerheidsbeginsel.

Het rechtszekerheidsbeginsel heeft geen absolute werking.¹²⁷ Rechtszekerheid is in meerdere opzichten relatief. Rechtszekerheid is *inherent relatief* omdat absolute rechtszekerheid een onbereikbaar ideaal is – rechtsonzekerheid is om diverse redenen¹²⁸ eigen aan het recht –; rechtszekerheid is *intern relatief* omdat tegenstrijdigheid kan bestaan tussen twee of meer aspecten van rechtszekerheid; en rechtszekerheid is *extern relatief* omdat rechtszekerheid niet de enige waarde is binnen het recht en het rechtszekerheidsbeginsel dient te worden afgewogen tegen andere beginselen. Voor het aspect van het verbod van terugwerkende kracht is met name de interne en externe relativiteit van rechtszekerheid van belang.

De interne – en in die zin overigens ook inherente – relativiteit van rechtszekerheid volgt uit het gegeven dat rechtszekerheid geen eenduidig begrip is, maar een aspectenbegrip. De aspecten, subbeginselen, van rechtszekerheid kunnen in een concreet geval in verschillende richtingen wijzen en daarmee botsen. ‘De paradox van rechtszekerheid’¹²⁹ is een echte paradox; dat een bepaalde maatregel tegelijk enerzijds de rechtszekerheid kan dienen en anderzijds op gespannen voet kan staan met de rechtszekerheid is namelijk alleen *ogenschijnlijk* tegenstrijdig. Een veelheid van conflicten tussen aspecten van rechtszekerheid kan zich voordoen.¹³⁰ Ook Fuller onderkent dat zijn *principles of legality* met elkaar kunnen botsen en dan in een concreet geval tegen elkaar moeten worden afgewogen.¹³¹ Zo noemt Fuller terugwerkende kracht een ‘monstrosity’, maar wijst hij er wel op dat terugwerkende kracht soms niet alleen geoorloofd maar zelfs essentieel kan zijn, bijvoorbeeld in verband met het gebrek aan duidelijkheid of consistentie van regelgeving.¹³² De beginselen moeten in het licht van de interne moraliteit¹³³ en in de context worden gezien; de beginselen ‘do not lend themselves to anything like separate and categorical statement. All of them are means to a single end, and under varying circumstances the optimum marshalling of these means may change.’¹³⁴

De externe relativiteit van rechtszekerheid houdt verband met het gegeven dat het rechtszekerheidsbeginsel een rechtsbeginsel is. Zoals eerder gezien (par. 3.5.3) is inherent aan rechtsbeginselen dat ze relatief zijn. Het rechtszekerheidsbeginsel kan daarom voorrang moeten verlenen aan andere beginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel. De externe relativiteit komt – zoals hiervoor in par. 4.3.2 gezien – ook terug bij Fuller aangezien hij ruimte

127 Zie bijv. De Langen (1958), p. 438-442, Nieuwenhuis (1979), p. 62, Popelier (1997), p. 131, Hol en Gribnau (1999), Raitio (2003), p. 187 en McDonnell (2007), p. 2:14-15. Zie voor de relativiteit van de waarde rechtszekerheid ook Radbruch (par. 3.2).

128 Redenen zijn bijvoorbeeld (a) dat recht in taal wordt uitgedrukt en taal beperkingen heeft; een regel zal nooit volledig duidelijk zijn en volledig mechanisch kunnen worden toegepast, (b) dat een regelgever niet alle zich mogelijk voordoende gevallen kan overzien, en (c) maatschappelijke en technologische ontwikkelingen plaatsvinden waarop het juridische kader achterloopt.

129 Titel van een column van Brenninkmeijer (2003) die stelt dat de paradox erin schuilt dat naar mate de inzet van juridische middelen krachtiger wordt de rechtszekerheid afneemt vanwege de toename van het aantal procedures.

130 Voor voorbeelden zie bijv. Crombag (1994) en Oldenziel (1998).

131 Fuller (1969), p. 45. Zie ook Popelier (1999), p. 191.

132 Fuller (1969), p. 53, 92 en 104.

133 Vgl. ook Raz (1977) met betrekking tot de verschillende beginselen die inhoud geven aan de idee van de ‘rule of law’: ‘some [infringements] violate the principles in a formal way only, which does not offend against the spirit of the doctrine’ (p. 199) en ‘it should (...) be remembered that in the final analysis the doctrine rests on its basic idea that law should be capable of providing effective guidance. The principles do not stand on their own. They must be constantly interpreted in light of the basic idea’ (p. 202).

134 Fuller (1969), p. 104.

ziet voor afweging tussen de interne moraal en de externe moraal van het recht.¹³⁵ De externe relativiteit van rechtszekerheid werkt door naar de verschillende aspecten van het rechtszekerheidsbeginsel, zoals het aspect van het verbod van terugwerkende kracht.

Het verbod van terugwerkende kracht is gelet op het vorenstaande niet absoluut maar relatief.¹³⁶ Het verbod is een *rechtsbeginsel*. 'De niet terugwerkende kracht is rechtsbeginsel – het is als zoodanig onmiddellijke evident. Het is beginsel, niet regel'.¹³⁷ Er kunnen in een concrete situatie belangen zijn die zwaarder wegen dan het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht. Ook rechtstheoretisch kan terugwerkende kracht van regelgeving derhalve onder omstandigheden worden verdedigd.¹³⁸ Het zwakke punt van het verbod van terugwerkende kracht ligt in zijn sterke punt, te weten zijn ondersteuning door twee belangrijke poten van het rechtszekerheidsbeginsel, namelijk het aspect van kenbaarheid van het recht en het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen. Bijvoorbeeld: wanneer een regel en de terugwerkende kracht ervan al eerder is aangekondigd, dan is de terugwerkende kracht tot het moment van aankondiging vanuit het oogpunt van kenbaarheid en het honoreren van gewekte verwachtingen minder problematisch en komt aan het verbod van terugwerkende kracht, ofschoon formeel geschonden, minder gewicht toe.

4.5 SAMENVATTING

Het zelfstandige belang van rechtszekerheid als fundamentele rechtswaarde is eerder in het vorige hoofdstuk in verband met de abstracte rechtsidee van Radbruch aan de orde geweest. In dit hoofdstuk heb ik gewezen op het belang van rechtszekerheid voor de autonomie en vrijheid van burgers. Verder zijn zijdelingse elementen van belang genoemd; in verband met overgangsrecht is vooral relevant dat door burgers ervaren onbetrouwbaarheid van de wetgever negatieve effecten kan hebben, zoals afname van effectiviteit van regels, afnemende (belasting)moraal en een verslechtering van het fiscale vestigingsklimaat. Voorts is in dit hoofdstuk aandacht besteed aan het concept rechtszekerheid. Rechtszekerheid vat ik op als een concept dat uit verschillende aspecten bestaat. Deze opvatting betekent dat wanneer in een concreet geval rechtszekerheid als een argument in een discussie wordt aangehaald, het noodzakelijk is aan te geven op welke aspecten wordt gedoeld. Van belang voor het onderhavige onderzoek is dat het aspect van het verbod van terugwerkende kracht sterk is verankerd in het rechtszekerheidsbeginsel. Zelfs indien het niet als een zelfstandig aspect zou worden onderscheiden, zou het nog voortvloeien uit andere aspecten van rechtszekerheid. Het verlenen van terugwerkende kracht aan een regel raakt in beginsel twee belangrijke poten van rechtszekerheid, te weten het aspect van kenbaarheid van het recht en het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen.¹³⁹ Voorts blijkt in de belastingrechtpraktijk dat, ingeval er terugwerkende kracht aan een regel wordt verleend, dit kan gebeuren in een constellatie van omstandigheden en gebeurtenissen waardoor ook andere aspecten van rechtszekerheid in het geding zijn. Het verbod van terugwerkende kracht blijft echter wel een *beginsel*. De relativiteit hangt samen met het feit dat het rechtszekerheidsbeginsel ook relatief is en geen absolute werking heeft.

135 Fuller (1969), p. 44. Aangetekend zij overigens dat Brouwer (2003), p. 73 meent dat 'afgezien van noodsituaties, er (...) geen ruimte is voor afweging van de beginselen van legaliteit tegen andere belangen', waarmee de auteur in mijn optiek de beginselen van legaliteit te veel lijkt te verabsoluteren.

136 Zie vooral, in het algemeen, Sampford (2006) en, in het kader van het belastingrecht, McDonnell (2007). Zie voorts onder vele anderen Scheltema (1984), p. 543-544, Christiaanse (1990), p. 1570-1571, Van Brederode (1996), p. 6, Oldenziel (1998), p. 12 en Gribnau en Meussen (2002), p. 256.

137 Scholten (1934), p. 185.

138 In vergelijkbare zin McDonnell (2007), p. 2:12, en Happé (1996), p. 158, die zich afzet tegen Geppaart in Prast (1978a), p. 12 (wiens opvatting toentertijd verdeeld werd ontvangen; instemmend Prast (1978a), p. 21 maar opponerend bijv. Christiaanse en Langereis in Prast (1978a), p. 24 en 26-28).

139 Vgl. Sampford (2006), p. 77.

Hoofdstuk 5 *Materieel terugwerkende kracht*

5.1 INLEIDING

In hoofdstuk 2 is voor het bepalen van de temporele werking van een nieuwe rechtsregel gekozen voor een formeel-technische benadering. Wanneer aan de hand van die benadering wordt geconstateerd dat een regel terugwerkende kracht heeft, is er sprake van ‘formeel terugwerkende kracht’. In dit hoofdstuk ga ik in op het concept ‘materieel terugwerkende kracht’ en de vraag naar de toegevoegde waarde ervan. Daarbij komen twee onderwerpen aan bod. Het ene onderwerp is het concept ‘materieel terugwerkende kracht’ *an sich* en het andere onderwerp betreft de stelling dat het verschil tussen onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en formeel terugwerkende kracht vanuit materieel opzicht slechts relatief is.

Startpunt van dit hoofdstuk is de constatering dat de staatssecretaris terughoudend is met betrekking tot de term ‘materieel terugwerkende kracht’. Vervolgens geef ik aan dat er steekhoudende argumenten zijn om de term niet te gebruiken, bijvoorbeeld omdat de term niet past in de formeel-technische benadering om verschillende vormen van overgangsrecht te duiden. Daarna betoog ik dat het gebruik van de term toegevoegde waarde heeft. Een belangrijke reden voor die toegevoegde waarde is dat de staatssecretaris niet steeds een consequentie van het gebruik van de formeel-technische benadering aanvaardt. Vervolgens motiveer ik dat vanuit een aantal perspectieven bezien, vooral dat van rechtszekerheid en dat van de economische effecten, het onderscheid tussen onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en formeel terugwerkende kracht dient te worden gerelativeerd. Daarna keer ik terug naar het concept materieel terugwerkende kracht. In dat verband maak ik eerst duidelijk dat materieel terugwerkende kracht zich niet alleen kan voordoen bij onmiddellijke werking maar ook bij formeel terugwerkende kracht. Vervolgens komt de inhoud van het concept ‘materieel terugwerkende kracht’ aan de orde. Daarbij benadruk ik dat het vooral van belang is dat indien wordt aangevoerd dat een wijziging materieel terugwerkende kracht heeft, steeds wordt aangegeven waaruit het element van terugwerking bestaat.

5.2 VOOR- EN NADELEN VAN GEBRUIK BEGRIIP MATERIEEL TERUGWERKENDE KRACHT

5.2.1 Terughoudendheid van de (mede-)wetgever

De fiscale wetgever, althans de staatssecretaris, heeft zich regelmatig terughoudend opgesteld met betrekking tot het gebruik van de term materieel terugwerkende kracht.¹ Zo

1 De ‘fiscale wetgever’ staat hierin niet alleen. Ook bij de invoering van het nieuw Burgerlijk Wetboek heeft de wetgever regelmatig ontkend dat de onmiddellijke werking van een nieuwe rechtsregel feitelijk terugwerkende kracht met zich mee kan brengen; zie (kritisch) hierover bijv. Brunner (1991), p. 342 en Haazen (2001), p. 394-395, beiden met verwijzingen. Een ander voorbeeld is te vinden op het terrein van de huursubsidie, zie Kamerstukken II, 1996-1997, 25 090, nr. 6, p. 32 en nr. 50.

toonde toenmalig staatssecretaris Van Amelsvoort zich tijdens een parlementaire discussie ongelukkig dat men de term ‘materieel terugwerkende kracht’ is gaan hanteren:

‘Ongetwijfeld is dit geschied om aan te geven dat het alsnog verbinden van een rechtsgevolg aan een feit uit het verleden een teruggrijpen op het verleden betekent, maar het is verwarrend daarvoor de technische term ‘terugwerkende kracht’ te gebruiken als het rechtsgevolg dat daaraan wordt verbonden, zich pas over de toekomst, en niet over dat verleden zelf, uitstrekt.’²

Ook andere keren staat de staatssecretaris in meer of mindere mate afwijzend ten opzichte van het gebruik van de term ‘materieel terugwerkende kracht’. Gewezen zij op de situaties waarin de staatssecretaris zich terughoudend opstelt met betrekking tot het gebruik van de term,³ hij ontkent dat er sprake is van materieel terugwerkende kracht in een concrete wetgevingscasus,⁴ of, wanneer wordt geopperd door bijvoorbeeld een Kamerlid dat er sprake is van terugwerkende kracht, de staatssecretaris ontkent dat van terugwerkende kracht sprake is of er niet inhoudelijk op ingaat.⁵ Ofschoon er valide argumenten zijn voor de weerstand van bewindslieden (zie hierna), begreep ik aanvankelijk niet waarom zo krampachtig wordt geageerd tegen het gebruik van de term ‘materieel terugwerkende kracht’. Lezing van een bijdrage van een oud-staatssecretaris in een *liber*

- 2 Kamerstukken I, 1989-1990, 21 152, nr. 153b, p. 5. Tijdens de behandeling van hetzelfde wetsvoorstel kwam de aversie tegen het gebruik van de term ‘materieel terugwerkende kracht’ nog een aantal keren naar voren: ‘Ik zou wensen dat we die term [de term ‘materieel terugwerkende kracht; MP] kwijt waren. (...) Mijn voorkeur gaat uit naar een ander begrip. Materieel terugwerkende kracht is voor mij een begrip dat in zichzelf tegenstrijdig is’ (Handelingen I, 1990-1991, d.d. 2 oktober 1990, nr. 1, p. 27-28).
- 3 Zie, naast het aangehaalde citaat, in vergelijkbare bewoordingen Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, nr. 10, p. 3, alsmede Kamerstukken II, 1988-1989, 20 648, nr. 8, p. 17, en Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 15.
- 4 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 6 en nr. 3, p. 6, Kamerstukken I, 2001-2002, 26 854, nr. 45d, p. 2, en brief van 9 december 2003, V-N 2003/62.9, antwoorden op vragen 59 en 94, en vgl. Kamerstukken II, 1988-1989, 20 595, nr. 50, p. 1. Zie daarnaast ook Kamerstukken II, 1989-1990, 21 058, nr. 6, p. 20, waarin de staatssecretaris op de vraag van de VVD-fractie om te verzekeren dat de voorgestelde wet geen formeel of materiële terugwerkende kracht zal hebben, positief reageert, terwijl een onderdeel van die wet bestond uit de verruiming van de navorderingsmogelijkheden in geval van kwade trouw en de onmiddellijke werking van die wet meebracht dat ook nagevorderd kon worden indien de kwade trouw reeds vóór de inwerkingtreding van de wetswijziging was ontstaan (vgl. HR 12 mei 1999, BNB 1999/258, alsmede HR 11 juni 1997, BNB 1997/384). Dat er wel degelijk een zekere vorm van terugwerkende kracht aan de orde was (zo ook A-G Watel in onderdeel 7.6 van zijn conclusie voor HR 24 juli 2001, BNB 2001/375), blijkt ook uit het feit dat de staatssecretaris later in een beleidsbesluit aangaf dat, kort gezegd, in dat laatste geval geen boete kon worden opgelegd in verband met het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel (mededeling van 31 mei 1994, V-N 1994/2217, pt. 5).
- 5 Zie bijvoorbeeld de hierna – in par. 5.2.3 – aangehaalde discussie tussen Dezentjé Hamming en de staatssecretaris en voorts Kamerstukken I, 1964-1965, 5380, nr. 13a, p. 4-5, Kamerstukken II, 1968-1969, 6000, nr. 22, p. 31, Kamerstukken II, 1976-1977, 14 053, nr. 5, p. 33, Kamerstukken I, 1986-1987, 19 557, nr. 154c, p. 2, Kamerstukken II, 1989-1990, 20 701, nr. 9, p. 7 (alsmede Kamerstukken I, 1989-1990, 20 701, nr. 78b, p. 6, en 78d, p. 4-5, Handelingen II, 1989-1990, d.d. 4 december 1989, UC-4, p. 34, en Handelingen I, 1989-1990, d.d. 12 juni 1990, nr. 27, p. 1092), Kamerstukken I, 1990-1991, 21 423, nr. 42b, p. 2, Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, nr. 10, p. 12, Kamerstukken II, 1993-1994, 23 219, nr. 5, p. 11-12, Kamerstukken I, 2000-2001, 27 209, nr. 6, p. 39 en nr. 89c, p. 3, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, C, p. 8 en 22, en Kamerstukken I, 2006-2007, 30 533, C, p. 5.

amicorum maakt mij duidelijk wat mogelijk een reden is (of was), te weten het vermijden van moeizame discussies met het parlement.⁶

Opgemerkt zij dat de staatssecretaris niet steeds de term ‘materieel terugwerkende kracht’ afwijst. Het komt voor dat de staatssecretaris deze term zelf hanteert. Enig opportunisme lijkt daarbij niet afwezig te zijn, aangezien de term vooral lijkt te worden gehanteerd indien hem dat goed van pas komt.⁷

Bijvoorbeeld: tijdens de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel dat zag op constructiebestrijding diende de staatssecretaris de eerbiedigende werking ten aanzien van bepaalde lopende constructies te verdedigen naar aanleiding van kritische vragen vanuit de Tweede Kamer over de reden van de eerbiedigende werking. De staatssecretaris merkte op dat in dat geval een wetsopzet zonder eerbiediging ‘naar [z]ijn mening materieel gesproken een terugwerkende kracht in[houdt], in dier voege dat bestaande contracten een voor belastingplichtigen ongunstiger fiscaal regime deelachtig worden.’⁸

Ter vergelijking: in een andere wetgevingscasus was er eveneens sprake van dat lopende contracten onder een ongunstiger fiscaal regime zouden worden gebracht. In zijn advies constateerde de Raad van State dat er in bepaalde gevallen sprake was van materieel terugwerkende kracht en adviseerde de Raad om een overgangsregeling op te nemen.⁹ In deze wetgevingscasus ontkende de staatssecretaris echter dat er sprake was van materieel terugwerkende kracht.¹⁰ Een verschil met voornoemde wetgevingscasus was dat de staatssecretaris een andere insteek had; hij was juist niet van zins eerbiedigende werking te verlenen.

5.2.2 Argumenten voor terughoudendheid

De (mede-)wetgever staat aldus veelal terughoudend tegenover het gebruik van de term ‘materieel terugwerkende kracht’. Ik meen dat er ten minste drie argumenten zijn ten faveure van deze terughoudendheid, welke argumenten in deze paragraaf aan de orde komen. In de volgende paragraaf geef ik evenwel aan dat de term ‘materieel terugwerkende kracht’ toch toegevoegde waarde heeft.

Een eerste argument voor terughoudendheid is dat de term ‘materieel terugwerkende kracht’ een containerbegrip is,¹¹ hetgeen kan leiden tot begripsinflatie. Door het ‘materiële’ en daarmee ook ietwat onbepaalde karakter van materieel terugwerkende kracht kunnen vele overgangsrechtelijke verschijnselen het etiket ‘materieel terugwerkende kracht’ krijgen opgeplakt (zie ook par. 5.4.2). Het kwantitatieve succes van de term ‘mate-

6 De oud-staatssecretaris Koning (1990), p. 302 geeft namelijk aan: ‘De vaste wil van een meerderheid in een van beide Kamers dat een voorstel niet moet worden aanvaard vanwege de daarin besloten terugwerkende kracht is voor de Regering (...) van een aanzienlijk grotere betekenis. Daarom zal de Regering òf trachten te bewijzen dat van terugwerkende kracht geen sprake is en dat de volksvertegenwoordigers dit ten onrechte veronderstellen, òf zij zal omstandig pogen aan te tonen waarom terugwerkende kracht (...) noodzakelijk is.’

7 Naast het hierna te noemen voorbeeld, zie bijv. Kamerstukken I, 1984-1985, 17 520, nr. 46, p. 1-2 (en over dezelfde kwestie Kamerstukken II, 1983-1984, 18 050, nr. 16, p. 4) en Kamerstukken 1984-1985, 18 915, nr. 3, p. 5 en 9. Vergelijk tevens dat in een geval waarbij de staatssecretaris eerbiedigende werking van bestaande contracten voorstond, de staatssecretaris stelde dit te baseren op art. 4 Wet AB (zie V-N 1988/12, pt. 14, vraag 72), terwijl de (mede-)wetgever normaliter art. 4 Wet AB het concept ‘terugwerkende kracht’ van art. 4 Wet AB in formeel-technische zin opvat.

8 Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, nr. 3, p. 6.

9 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5.

10 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 6 en nr. 3, p. 6.

11 Vgl. Juratowitch (2008), p. 10 die over het begrip ‘retrospective’ opmerkt dat het ‘had become a protean word, used with various and sometimes inconsistent meanings by different jurists in different circumstances.’

rieel terugwerkende kracht' leidt tot kwalitatief verval. Door het (te) veelzijdig gebruik van de term neemt zijn overtuigingskracht in een juridische discussie af.¹² Dit geldt vooral ook gelet op het volgende punt.

Een tweede punt is dat wanneer gesteld wordt dat er sprake is van materieel terugwerkende kracht, soms de neiging lijkt te bestaan daar direct, en niet steeds met (veel nadere) motivering, de conclusie aan te verbinden dat dit (dus) ongewenst is en/of dat er (dus) een overgangsmaatregel dient te komen.¹³ In combinatie met het ruime bereik van materieel terugwerkende kracht zou dit betekenen dat veranderingen in de regelgeving moeilijk tot stand zouden kunnen worden gebracht, althans niet zonder uitgebreide overgangsmaatregelen, die de effectiviteit van de nieuwe maatregel kunnen ondermijnen. Een automatische koppeling van 'materieel terugwerkende kracht' met het oordeel 'ongewenst'¹⁴ is om ten minste twee redenen bezwaarlijk.¹⁵ Ten eerste is de constatering dat er sprake is van materieel terugwerkende kracht hooguit het startpunt van een argumentatie waarom er een overgangsmaatregel zou dienen te komen. Maar er kan niet mee worden volstaan. Additionele argumenten zouden bijvoorbeeld kunnen zijn dat de nieuwe regel verwachtingen schendt, dat er onvoorzien fiscaal nadeel optreedt, dat belastingplichtigen een bepaalde handeling in het verleden niet zouden hebben verricht indien men van de nieuwe regel had geweten, etc. Ten tweede wordt met de automatische koppeling miskend dat er andere tegengestelde beginselen en belangen in het geding kunnen zijn die zwaarder kunnen wegen.

Een derde argument is dat het hanteren van de term 'materieel terugwerkende kracht' voor onnodige verwarring kan zorgen (vergelijk ook het vorenstaande citaat van staatssecretaris Van Amelsvoort).¹⁶ Wanneer de verschillende temporele functies op een formeel-technische wijze worden onderscheiden, past daarbij niet een term die gebaseerd is op een materiële benadering.¹⁷ De term 'materieel terugwerkende kracht' zou naar mijn mening op zichzelf minder toegevoegde waarde hebben indien de consequentie van de formeel-technische benadering steeds zou worden aanvaard. Deze consequentie houdt verband met het feit dat de bepaling en etikettering van de temporele functie aan de hand van de formeel-technische benadering niet mag worden verward met de vraag naar de wenselijkheid van die temporele functie. De formeel-technische benadering gaat enkel uit van de juridische structuur en houdt er geen rekening mee of, bijvoorbeeld in het geval van onmiddellijke werking, door het oude recht gewekte verwachtingen worden aange-

12 Vgl. Rozemond (2005) die in een essay (getiteld 'de retorische verleiding van het strafrecht') waarschuwt dat zuiver retorische betogen van strafrechtjuristen waarin beginselen van de rechtsstaat worden aangehaald zonder nadere onderbouwing, kunnen leiden tot uitholling van die beginselen omdat ze minder serieus worden genomen.

13 Vgl. Van Dijk (1990), Kappelle (2000), p. 61, Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2002/18.7, De Soeten (2005), onderdeel 3, VVD-kamerlid Biermans (Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 509), alsmede NOB in haar advies van 27 juni 2006 (inzake wetsvoorstel 30 572), deel 1, punt 8. Ook A-G Overgaauw neemt in onderdeel 4.11 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77 de stelling in dat wetten geen materieel terugwerkende kracht behoren te hebben, al kan die vergaande stelling er wellicht mee te maken hebben dat de advocaat-generaal mogelijk een beperkte invulling van het concept van materieel terugwerkende kracht voorstaat.

14 Vgl. Sampford (2006), p. 19: 'those who would adopt a broad definition in order to call a law retrospective, but also attempts to retain the negative associations of retrospectivity (...), would be guilty of equivocation: that is, using the same word with different meanings in order to make the desired conclusion appear to follow.'

15 Deze – ontelijke – automatische koppeling is mogelijk een reden voor de gereserveerdheid van de (mede-)wetgever om de term terugwerkende kracht te gebruiken in gevallen waarin geen sprake is van formeel terugwerkende kracht; vgl. Kamerstukken II, 1976-1977, 14 053, nr. 5, p. 33.

16 De (mede-)wetgever staat hierin niet alleen; ook in de literatuur wordt soms gepleit om de term niet te gebruiken in verband met begripsverwarring die zou ontstaan, zie bijv. Weggeman (2001), p. 58.

17 Vgl. Popelier (1999), p. 36.

tast. De consequentie van het hanteren van een formeel-technische benadering is, zoals Popelier terecht benadrukt, dat een tweede stap dient te volgen: de gekozen temporele functie moet nog nader inhoudelijk worden beoordeeld, ook indien formeel geen sprake is van terugwerkende kracht.¹⁸ Een inhoudelijk onderzoek en een inhoudelijke motivering zijn geboden als aanvulling op de formeel-technische benadering. Zo kan bijvoorbeeld niet *a priori* worden gesteld dat onmiddellijke werking van een nieuwe rechtsregel wenselijk is.¹⁹ Onmiddellijke werking kan soms ongewenst zijn. In de woorden van bijvoorbeeld Van Amelsvoort: 'Het is duidelijk dat, ook wanneer de nieuwe wet niet met terugwerkende kracht, maar [m]et onmiddellijke werking rechtsgevolg aan omstandigheden uit het verleden verbindt, dit ernstige en ongerechtvaardigde consequenties kan hebben.'²⁰ In een concreet wetgevingsgeval dient een formeel-technische benadering om temporele functies te etiketteren steeds gepaard te gaan met een onderzoek naar de gewenstheid van de betreffende temporele functie. Wanneer dat consequent zou gebeuren, zou de noodzaak om de term 'materieel terugwerkende kracht' te hanteren minder aanwezig zijn.

5.2.3 Toegevoegde waarde van de term 'materieel terugwerkende kracht'

Voor de terughoudendheid met het gebruik van de term 'materieel terugwerkende kracht' bestaan aldus steekhoudende argumenten. Toch heeft de term toegevoegde waarde. In par. 5.3 geef ik aan dat vanuit materieel opzicht er geen hard onderscheid kan worden gemaakt tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking. In deze paragraaf komt de toegevoegde waarde op argumentatief gebied naar voren.

Hiervoor is aangegeven dat de term 'materieel terugwerkende kracht' minder toegevoegde waarde heeft, zolang de consequentie van het hanteren van de formeel-technische benadering wordt aanvaard. Een belangrijke reden dat de term toch toegevoegde waarde heeft, is gelegen in het feit dat deze consequentie niet wordt aanvaard. Niet zelden blijft namelijk het inhoudelijke onderzoek en de inhoudelijke motivering achterwege ('de tweede stap'), nadat de temporele werking van een regel volgens de formeel-technische benadering is vastgesteld. Illustratief is de volgende discussie in de Tweede Kamer.²¹

Het Tweede Kamerlid Dezentjé Hamming stelde de staatssecretaris onder andere de volgende vragen naar aanleiding van de toenmalige versobering van de – inmiddels afgeschafte – fiscale faciliteit van de pc-privéregeling met ingang van 1 januari 2004:

Acht u het billijk dat deze werknemers nu met terugwerkende kracht worden geconfronteerd met een naheffing die zij tot medio december 2003 niet hadden kunnen voorzien? Deelt u de mening dat er geen sprake mag zijn van verandering van regels met terugwerkende kracht van de voor 1 januari 2004 gesloten PC privé koopovereenkomsten?

Het antwoord van de staatssecretaris was kort:

¹⁸ Popelier (1999), p. 31. Vgl. ook Knigge (1984), p. 63.

¹⁹ Zo dient ook wanneer formeel terugwerkende kracht aan de orde is, te worden onderzocht in hoeverre de rechtszekerheid daadwerkelijk wordt aangetast. Vergelijk ook – zij het vanuit een rechts-economische invalshoek – Shavero (2000), p. 107: 'nominal retroactivity is inherently a formal, rather than a substantive, economic category.'

²⁰ Kamerstukken I, 1989-1990, 21 152, nr. 153b, p. 5.

²¹ Zie brief van 4 maart 2004, V-N 2004/15.20. Bij dit voorbeeld zij overigens aangetekend dat later alsnog in een overgangsmaatregel is voorzien naar aanleiding van een discussie in de Tweede Kamer en een toezegging van de staatssecretaris (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 97 respectievelijk nr. 98); deze overgangsregel – waaraan formeel terugwerkende kracht is verleend – is ingevoerd bij wet van 16 december 2004, Stb. 657, art. VIIA jo. IX, lid 4.

Er is geen sprake van terugwerkende kracht of van naheffing. De wijziging is ingegaan op 1 januari 2004 en wordt toegepast op na 1 januari 2004 genoten loon dat onder deze regeling onbelast wordt gelaten.

Dit voorbeeld legt twee zaken bloot. Ten eerste dat de staatssecretaris en het Tweede Kamerlid een ander begrip van terugwerkende kracht hebben. De staatssecretaris hanteert de formeel-technische benadering: (a) het relevante rechtsfeit (het aanknopingspunt) voor toepassing van de regel is het loon; (b) de regel is alleen van toepassing op loon genoten na de inwerkingtreding van de wijziging op 1 januari 2004; (c) ergo er is geen sprake van terugwerkende kracht. Het Tweede Kamerlid hanteert een meer materiële benadering: (i) belastingplichtigen zijn overeenkomsten aangegaan met daarbij een verwachting over de fiscale gevolgen; (ii) de wijziging van regelgeving is ook van toepassing op overeenkomsten gesloten vóór de inwerkingtreding van de wijziging; (iii) ergo er is wel sprake van terugwerkende kracht.

Ten tweede illustreert het voorbeeld dat de staatssecretaris niet meer inhoudelijk – althans bij het beantwoorden van deze vraag – ingaat op de grieven van het Tweede Kamerlid nadat hij heeft geconstateerd dat er geen sprake is van terugwerkende kracht.²² De staatssecretaris lijkt daarom aan het feit dat er geen sprake is van terugwerkende kracht, de gevolgtrekking te verbinden dat het betreffende overgangsrecht *dus* adequaat is. In dat geval zou de vergissing worden begaan de formeel-technische benadering om de betreffende temporele functie te kwalificeren (i.e. geen terugwerkende kracht) niet te laten volgen door een inhoudelijke beoordeling en motivering ('de tweede stap'), in dit geval de beoordeling of het gerechtvaardigd is dat werknemers worden geconfronteerd met andere belastinggevolgen dan die zij verwachtten op het moment dat ze de pc-privé-koopovereenkomsten aangingen. Door 'de tweede stap' achterwege te laten, wordt de consequentie van het hanteren van de formeel-technische benadering ten onrechte niet aanvaard.

De gedachte zou kunnen opkomen dat vorenstaand geval een op zichzelf staand geval is. Maar dat is niet zo. In de situaties die in par. 5.2.1 zijn genoemd, ontbreekt geregeld – nadat de staatssecretaris afwijzend heeft gereageerd op de suggestie dat er sprake is van (materieel) terugwerkende kracht – een inhoudelijke motivering waarom het betreffende overgangsrecht rechtvaardig is. Voorts klinkt het niet aanvaarden van de consequentie van de formeel-technische benadering ook door in situaties waarin de (mede-)wetgever in de toelichting bij een wetsvoorstel geen aandacht besteedt aan de reden van de onmiddellijke werking (met exclusieve werking), terwijl – bijvoorbeeld – de nieuwe regel toch ook van toepassing is op bestaande overeenkomsten.

Gelet op het vorenstaande meen ik dat de term 'materieel terugwerkende kracht' toegevoegde waarde heeft als argumentatief breekijzer. Er treedt als het ware een compenserend effect op. Het zou juist zijn om de formeel-technische benadering gepaard te laten gaan met een inhoudelijke motivering (de 'tweede stap'). Nu dit niet steeds gebeurt, wordt als compensatie een op een materiële benadering gebaseerde term opgedrongen aan het palet van overgangsrechtelijke termen die een formeel-technische benadering als basis hebben. Daarbij speelt tevens een retorisch aspect; de stelling dat verwachtingen worden geschonden, komt wellicht minder sterk over dan wanneer wordt gesteld dat een regel (materieel) 'terugwerkende kracht' heeft.

22 Vgl. ook Van Dijck (1965) waarin de auteur met betrekking tot een bepaald voorliggend wetsvoorstel en de parlementaire behandeling daarvan constateert dat een uiteenzetting door de staatssecretaris over de terugwerkende kracht (in de termen van dit onderzoek betrof het overigens materieel terugwerkende kracht) van een bepaald artikel ontbreekt en dat de discussie steeds wordt vertroebeld door onduidelijkheid over het begrip terugwerkende kracht, en de auteur in verband met dit laatste terecht opmerkt 'De Hoofdvraag is of de wetgever terecht (d.i. met afweging van alle in het geding zijnde belangen) aan een wet terugwerkende kracht (al dan niet in ruime zin opgevat) geeft.'

5.3 TERUGWERKENDE KRACHT BIJ ONMIDDELLIJKE WERKING

5.3.1 Inleiding

Materieel terugwerkende kracht heeft toegevoegde waarde omdat in een juridische discussie niet steeds voldoende wordt onderkend dat de formeel-technische duiding van een temporele functie nog niets zegt over de inhoudelijke (on)wenselijkheid van de betreffende temporele functie. In de vorige subparagraaf heb ik gewezen op het argumentatieve belang van de term 'materieel terugwerkende kracht'. In deze paragraaf ga ik in op de – achterliggende – inhoudelijke redenen voor het gebruik van de term. Kernpunt is dat de bezwaren tegen formeel terugwerkende kracht tevens kunnen worden aangevoerd tegen een onmiddellijke werking (met exclusieve werking) van een regel. In de laatste subparagraaf merk ik nog wel op dat er wel een accentverschil bestaat tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking.

5.3.2 Onderscheid onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht soms flinterdun

Een niet onbelangrijke aanwijzing dat er voor de wenselijke werking van een regel geen fundamenteel onderscheid kan worden gemaakt tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht, is dat het onderscheid soms flinterdun is wat het effect betreft. In deze paragraaf geef ik twee voorbeelden.

Ten eerste kan de temporele functie van een nieuwe regel worden gemanipuleerd. De mogelijkheid tot manipulatie houdt verband met het feit dat de formeel-technische bepaling volledig uitgaat van de regel zelf en de juridische structuur. De ligging van het determinerende rechtsfeit (i.e. het aanknopingspunt) in de tijd is doorslaggevend voor de kwalificatie of er sprake is van terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking. De regel zelf bepaalt welke dat rechtsfeit is. Popelier wijst er terecht op dat de temporele functie dan manipuleerbaar is.²³ Een rechtsregel kan zodanig worden geredigeerd dat een rechtsregel enerzijds onmiddellijke werking heeft en anderzijds (nagenoeg) dezelfde rechtsgevolgen heeft als die een rechtsregel met terugwerkende kracht zou hebben gehad.²⁴ Naar een strafrechtelijk voorbeeld van Knigge: een regelgever zou bijvoorbeeld kunnen bewerkstelligen dat anterieure gedragingen *de facto* onder een nieuwe strafbepaling vallen zonder dat er sprake is van formeel terugwerkende kracht, namelijk door de formulering 'hij die (...) pleegt' te vervangen door 'hij die (...) heeft gepleegd'.²⁵ Weliswaar is 'vermomde' terugwerkende kracht geen schering en inslag in de wetgevingspraktijk, maar zij is geen louter theoretisch denkbeeld. In het belastingrecht kan gedacht worden aan wat ik noem de 'bijplustechniek'.²⁶ Kort gezegd houdt die techniek in dat – in een situatie waarin het de wens van de wetgever is om een bepaalde in het verleden door belastingplichtigen genomen aftrekpost terug te nemen – een nieuwe regel wordt ingevoerd die bepaalt dat indien in het verleden de betreffende aftrekpost is genomen, een bedrag dat gelijk is aan het eerder in aftrek gebrachte bedrag tot het belastbaar inkomen moet worden gerekend. Oftewel een anterieur feit (namelijk: het feit dat tot het rechtsgevolg 'aftrek' leidde) wordt omgetoverd in een posterieur rechtsfeit (namelijk: het hebben van de kwaliteit dat in het verleden de betreffende aftrekpost in aanmerking is genomen).

23 Popelier (1999), p. 31.

24 Zie ook Riphagen (1953), p. 110, Duk (1965), p. 24-26 en Jeukens (1965), p. 67-68. Vgl. ook De Haan, Drupsteen en Fernhout (1996), p. 115 die spreken over 'ingenieuze formuleringen'.

25 Vgl. Knigge (1984), p. 43-44 en 63. Zie voor een ander voorbeeld Fuller (1969), p. 62.

26 Zie voor deze benaming eerder Pauwels (2004). Vgl. ook Shaviro (2000), p. 107 die spreekt over 'look back recaptures'. In de literatuur wordt ook wel gesproken over een soort 'wettelijke foutenleer' en een verkapt vorm van navordering (Van der Vegt en Van Wordragen (2004), p. 5 en 7), alsmede over het 'maskeren' van formeel terugwerkende kracht (Van Merriënboer (1995), onderdeel 4).

Zie uitgebreider over de bijplustechniek, met concrete voorbeelden uit de wetgevingspraktijk, par. 11.12.2.²⁷

Een prachtig staaltje wetgevingstechniek – namelijk het equivalent van de bijplustechniek aan de uitgavenkant van de overheid: de kortingstechniek – is te vinden in een, overigens niet op het belastingrecht betrekking hebbend, wetsvoorstel dat na een vernietigend advies van de Raad van State uiteindelijk niet werd ingediend.²⁸ De regering wilde het vakantiegeld met betrekking tot een reeds afgelopen periode verminderen, zonder aan de daartoe strekkende wet terugwerkende kracht te verlenen. Het voorgestelde artikel luidde: ‘voor zover de vakantie-uitkering waarop een belanghebbende (...) aanspraak heeft in de periode van 1 juli 1983-31 december 1983 meer bedraagt dan [X; MP] wordt het meerdere in mindering gebracht op de vakantie-uitkering bij de uitbetaling van de vakantie-uitkering (...)’, welke uitbetaling normaliter in mei 1984 zou plaatsvinden. Dat het om een constructie ging werd niet verhuuld in de concept memorie van toelichting: ‘Ten einde te voorkomen dat verworven aanspraken (...) met terugwerkende kracht zullen worden aangetast is gekozen voor de constructie dat [etc.; MP].’²⁹

Een tweede voorbeeld betreft gevallen waarbij het moeilijk is om te bepalen of er nu wel of geen sprake is van terugwerkende kracht dan wel hoever de terugwerkende kracht zich formeel uitstrekt naar het verleden. Dit hangt samen met het feit dat het niet steeds gemakkelijk is om aan te geven wat het determinerende rechtsfeit is. Zoals eerder in par. 2.7.3 gezien maakt het bijvoorbeeld nogal uit of een regel als materieelrechtelijk of formeelrechtelijk wordt gekwalificeerd; zo kan een regel die als formeelrechtelijk wordt gekwalificeerd en die onmiddellijke werking heeft, ook betrekking hebben op belastingjaren vóór zijn inwerkingtreding. Een voorbeeld in het belastingrecht waarbij de vraag speelt hoever een wet terugwerkt, is de invoering van de WIR-temporisering bij wet van 3 juli 1991, Stb. 356.

Deze wet voorzag erin dat, bij de heffing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting met betrekking tot belastingjaren na 1986, de WIR-temporisering van toepassing was op de op 1 juli 1990 nog niet bij een aanslag in aanmerking genomen investeringsbijdragen. Men kan hier met recht twijfelen of er sprake is van formeel terugwerkende kracht tot 1 juli 1990 (in welk geval als aanknopingspunt het moment van de aanslag wordt genomen)³⁰ of dat de wet formeel verder terugwerkte, nu kan worden verdedigd dat het om een materieelrechtelijke wijziging gaat en de wet ook van toepassing was op belastingjaren aange-

27 Wetgevingstechnisch zijn de mogelijkheden welhaast onbeperkt om terugwerkende kracht te vermommen; enige andere mooie fiscale voorbeelden zijn te vinden in de wet van 18 december 1997, Stb. 732, art. XII en de wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XIVc.

28 Het wetsvoorstel was nog wel opgenomen als bijlage bij Kamerstukken II, 1983-1989, 18 022, nr. 9.

29 Een ander mooi voorbeeld van de kortingstechniek is te vinden in CBB 27 september 2005, AB 2007/190. Het College tarieven gezondheidszorg had een incidentele korting opgelegd voor de periode 1 juli tot en met 31 december 2003 en stelde dat er geen sprake was van terugwerkende kracht omdat de regeling per 1 juli in werking was getreden. Het CBB prikte evenwel door de verhulling van de terugwerkende kracht heen en overwoog: ‘Niet kan evenwel worden ontkend dat (...) de incidentele extra bijdrage van 0,8% van 2003 redelijkerwijs geen andere grondslag kan hebben dan dat deze moet dienen om alsnog het reeds verstreken eerste halfjaar van 2003 in te halen. In materiële zin betreft het dus onmiskenbaar een korting voor de periode van 1 januari tot 1 juli 2003. Door de bedoelde korting niettemin als een incidentele korting voor het tweede halfjaar van 2003 voor te stellen, heeft verweerder niet anders dan een louter formele, en van de feiten abstraherende, motivering aan de beleidsregels ten grondslag gelegd. In zoverre berusten ook de op grond van die beleidsregels genomen bestreden besluiten niet op een voldoende draagkrachtige motivering, zodat zij in verband met het bepaalde bij artikel 3:46 Awb op dit punt niet in stand kunnen blijven’ (cursivering MP).

30 Dit standpunt nam de (mede-)wetgever in; zie Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, nr. 10, p. 3 en 12.

vangen vóór 1 juli 1990. Dit lijkt me typisch een situatie waarin op zich duidelijk is op welke gevallen de wet van toepassing is en in zoverre de toepassing in de praktijk geen vragen oproept, maar de theoretische duiding van de temporele functie lastig is.³¹ Zelfs indien de conclusie zou zijn dat formeel de terugwerkende kracht beperkt is tot 1 juli 1990, is er materieel naar mijn mening stellig sprake van een ver(der)gaande terugwerkende kracht.³² Bedenk ook dat hetzelfde resultaat zou zijn bereikt indien aan de wet formeel terugwerkende kracht was verleend tot 1986 met een eerbiedigende werking voor gevallen waarbij de investeringsbijdragen reeds vóór 1 juli 1990 in aanmerking waren genomen.

5.3.3 Rechtszekerheidsbeginsel

De in de vorige paragraaf genoemde voorbeelden zijn randgevallen. De in deze (sub)paragraaf en de volgende paragraaf aan de orde komende argumenten zijn algemener van aard en daarmee fundamenteeler voor de stelling dat het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking slechts graduëel is. In deze paragraaf ga ik in op het perspectief van rechtszekerheid.

In verband met rechtszekerheid is onder meer de kenbaarheid van het recht van belang, zodat burgers bij het maken van hun beslissingen rekening kunnen houden met de rechtsgevolgen van de verschillende handelingsopties. Samenhangend is van belang dat door het recht gewekte verwachtingen bij burgers over rechtsgevolgen van hun handelingen niet worden gefrustreerd. Bij rechtszekerheid staan derhalve beslissingen van burgers centraal. De formeel-technische benadering om de temporele werking van een regel vast te stellen, gaat evenwel alleen uit van de regel. De regel bepaalt wat het determinerende rechtsfeit is; voor de vraag welk temporeel toepassingsbereik een wijziging heeft (formeel terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking), is doorslaggevend op welk tijdstip de rechtsfeiten zich moeten voordoen of hebben voorgedaan, opdat de regel van toepassing is op die feiten.³³ In de formeel-technische benadering is daarom de invloed die een wijziging heeft op beslissingen/handelingen van burgers, niet relevant voor de bepaling van de temporele werking. Dit maakt dat niet met een formeel-technische benadering kan worden volstaan om de wenselijkheid van het overgangsrecht te beoordelen in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel (vergelijk de in par. 5.2.2 en 5.2.3 genoemde 'tweede stap').³⁴

In het belastingrecht valt het determinerende rechtsfeit niet steeds samen met het feit dat het in 'maatschappelijke zin' relevant is.³⁵ Wanneer een wijziging onmiddellijke werking heeft, kan het zo zijn dat het maatschappelijk relevante feit reeds is opgetreden in de periode waarin de oude rechtsregel nog van toepassing was, maar dat het rechtsfeit pas na inwerkingtreding optreedt en onder het toepassingsbereik van de nieuwe rechtsregel valt. Gevolg kan zijn dat aan het – voor het activeren van de rechtsregel op zichzelf niet relevante – maatschappelijke feit via het – wel relevante – rechtsfeit andere rechtsgevolgen worden verbonden dan verwacht.

31 Vergelijk ook het gebakkelei over in hoeverre er sprake was van terugwerkende kracht tijdens de parlementaire behandeling (Handelingen II, 1990-1991, d.d. 11 juni 1991, nr. 90, p. 5131-5138 en Handelingen I, 1990-1991, d.d. 2 juli 1991, nr. 35, p. 1300-1302).

32 Zie ook Bavinck (1991), alsmede Feteris die in zijn annotatie bij HR 11 juni 1997, BNB 1997/396 stelt: 'Van terugwerkende kracht was er sprake omdat de wet over de WIR-temporiserings dateert van 3 juli 1991, terwijl deze procedure gaat over een aanslag vennootschapsbelasting over 1990.'

33 Popelier (1999), p. 31.

34 Vgl. Knigge (1984), p. 63: 'De rechterlijke toetsing van wettelijke regelingen aan het rechtszekerheidsbeginsel kan bezwaarlijk gekoppeld worden aan het technisch-juridische begrip terugwerkende kracht (...). Daarmee wil (...) betoogd zijn dat niet goed valt in te zien waarom die toetsing beperkt zou moeten blijven tot regelingen waarbij van terugwerkende kracht sprake is.'

35 Bavinck (1992), p. 715. Vgl. Shaviro (2000), p. 106.

Een voorbeeld is het vervallen van de afdrachtvermindering kinderopvang en van de vrije kostenvergoeding kinderopvang in de loonbelasting per 1 januari 2005. Omdat die wijziging onmiddellijke werking had, zonder overgangsmaatregel, zou wanneer een werkgever in 2005 zou betalen respectievelijk een kostenvergoeding zou geven voor kinderopvang die heeft plaatsgevonden in 2004, er geen recht bestaan op afdrachtvermindering respectievelijk vrije kostenvergoeding. Het moment waarop het maatschappelijke feit (de kinderopvang) plaatsvindt, correspondeert niet met het moment waarop het rechtens relevante feit (de betaling respectievelijk geven van een kostenvergoeding) plaatsvindt. Uiteindelijk is bij besluit door de staatssecretaris goedgekeurd dat in het beschreven geval het oude recht van toepassing is.³⁶

Het geval van het niet samen vallen van het maatschappelijk relevante feit en het rechtsfeit is een meer specifiek geval dat illustreert dat onmiddellijke werking een vorm van terugwerkende kracht in zich kan hebben. Voor de principiële stelling dat vanuit het rechtszekerheidsbeginsel bezien het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking relatief is, is een meer algemeen punt van belang. Dit punt houdt verband met het gegeven dat veel beslissingen niet enkel gevolgen hebben voor het moment waarop de beslissing wordt genomen, maar gevolgen hebben voor een langere periode, bijvoorbeeld wanneer een duurovereenkomst wordt aangegaan. Indien op enig moment in die periode een nieuwe regel wordt ingevoerd waaraan onmiddellijke werking wordt verleend, kan de rechtszekerheid in het geding zijn. Enerzijds is de kenbaarheid van het recht in het gedrang, nu de burgers bij het nemen van hun eerdere beslissing zich nog niet konden oriënteren op de nieuwe regel. Anderzijds staat het van toepassing zijn van de nieuwe regel op gespannen voet met het aspect van het honoreren van – door het oude recht – gewekte verwachtingen. Deze aspecten zijn dezelfde aspecten die maken dat het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht zo sterk is ingebed in het rechtszekerheidsbeginsel (zie par. 4.4.1).

Voor genoemd algemeen punt is dan ook dat de aspecten van rechtszekerheid waarop het ‘verbod van terugwerkende kracht’ zo sterk steunt, te weten het aspect van kenbaarheid en het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen, ook in het geding kunnen zijn bij onmiddellijke werking (met exclusieve werking) van een wijziging. Terecht wordt dan ook in de literatuur gesteld dat het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking aan relevantie verliest vanuit het perspectief van het rechtszekerheidsbeginsel, althans dat ook bij onmiddellijke werking de rechtszekerheid in het geding kan zijn.³⁷ Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel is er in beginsel bij wijziging van regelgeving een voorkeur voor (een vorm van) eerbiedigende werking.³⁸

Conclusie is dat bezien vanuit het rechtszekerheidsbeginsel het onderscheid tussen ‘formeel terugwerkende kracht’ en ‘onmiddellijke werking’ gerelativeerd dient te worden.

36 Besluit van 23 december 2004, V-N 2005/3.19. Zie voor een conceptueel vergelijkbaar geval het besluit van 16 januari 2009, V-N 2009/7.28, met de goedkeuring dat ondanks dat per 1 januari 2009 de regeling dat een werkgever bijzondere ziektekosten onbelast mag vergoeden, is ingetrokken, de oude regeling van toepassing is op vergoedingen in het eerste kwartaal van 2009 van bijzondere ziektekosten die in 2008 zijn gemaakt en die in 2008 door de werkgever zijn toegezegd.

37 Popelier (1997), p. 572 (als ook Popelier (1999), p. 48 en 178) en Peeters (1999), p. 96. In vergelijkbare zin bijv. Graetz (1977), p. 77, Knigge (1984), p. 63, Brunner (1985), Brunner (1991), p. 342-343, Fisch (1997), p. 1067-1070 en 1087, Van Orshoven (1998), p. 9-10, Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 432, De Jonckheere (1998), p. 147, Haazen (2001), p. 393-394, Van der Burg (2001), p. 22 en 36, Weggeman (2001), p. 58-59, Happé en Pauwels (2005), p. 66-68, Sampford (2006), p. 9-37 en Juratowitch (2008), p. 5-13, alsmede A-G Overgaauw in onderdeel 4.11 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77. Zie ook Jeukens (1965), p. 73: ‘dat ook bij exclusieve werking van een nieuwe wet dezelfde soort bezwaren van de zijde van de burgers aanwezig zijn. Onder miskenning van dit graduele verschil tussen terugwerkende kracht en exclusieve werking in dit opzicht worden dan ook vaak de standpunten pro en contra – ten onrechte – verabsoluteerd.’

38 Zie ook De Jonckheere (1998), p. 147, Popelier (1999), p. 49 en Gribnau (2002a), p. 8.

5.3.4 Economische effecten

Naast het argument van rechtszekerheid is voor de relativering van het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking een belangrijk argument dat de effecten dicht bij elkaar kunnen liggen. Dit wordt met name benadrukt en inzichtelijk gemaakt in rechtseconomische literatuur over overgangsrecht.

Graetz (1977) laat in een gezaghebbende rechtseconomische publicatie aan de hand van een analyse zien dat de effecten van formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking vergelijkbaar kunnen zijn, althans dicht tegen elkaar kunnen liggen.³⁹ Graetz gebruikt daarbij het voorbeeld van een obligatie waarvan de rente-inkomsten onder een belastingvrijstelling vallen, welke vrijstelling vervalt.⁴⁰ Aangezien de economische waarde van een bezitting gelijk is aan de contante waarde van de verwachte toekomstige nettokasstromen, daalt de obligatie in waarde door het vervallen van de vrijstelling.⁴¹ Bij een nog resterende looptijd van de obligatie van n jaar, zullen immers de jaarlijkse rente-inkomsten gedurende n jaar hoger belast worden, waardoor de verwachte nettokasstromen over die n jaar dalen. Maar of aan het vervallen van de vrijstelling nu onmiddellijke werking of terugwerkende kracht wordt verleend, kan relatief weinig impact hebben ten opzichte van het totale effect. Het verschil tussen terugwerkende kracht van één jaar en onmiddellijke werking is slechts dat de nettokasstroom over dat ene jaar lager is. De grootste impact van het vervallen van de vrijstelling betreft de waardedaling die het gevolg is van het feit dat de verwachte nettokasstromen over de toekomstige jaren lager zijn.

Nog duidelijker komt het vergelijkbare effect van terugwerkende kracht en onmiddellijke werking naar voren in de volgende situatie. Indien een belastingplichtige op $t=0$ reeds in het bezit is van de obligatie maakt het voor het totale effect niet uit of de vrijstelling met onmiddellijke werking op $t=0$ vervalt of dat de vrijstelling op $t=1$ vervalt met terugwerkende kracht tot $t=0$. In het eerste geval bestaat het totale negatieve effect volledig uit de waardedaling van de obligatie op $t=0$ veroorzaakt door de verwachte lagere nettokasstromen over de periode $t=0$ tot en met $t=n$. In het tweede geval bestaat het totale effect enerzijds uit het (alsnog) moeten betalen van belasting over rente-inkomsten (en derhalve lagere nettokasstroom) uit de periode $t=0$ tot en met $t=1$ en anderzijds uit de waardedaling van de obligatie op $t=1$ veroorzaakt door de verwachte lagere kasstromen over de periode $t=1$ tot en met $t=n$.

Het vorenstaande is weliswaar een voorbeeld dat is toegespitst op een (vrijgestelde) obligatie, maar het gestelde geldt *mutatis mutandis* in beginsel voor elk vermogensbestanddeel, waaronder schulden.⁴² Vanuit een rechtseconomische invalshoek is het onderscheid tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht slechts gradueel. Graetz stelt zelfs dat 'the distinctions commonly drawn between retroactive and prospective effective dates are illusory.'⁴³ Waardedalingen als gevolg van verandering van regelgeving ('transition losses'), doen zich zowel bij formeel terugwerkende kracht als bij onmiddel-

39 Zie daarnaast ook bijv. Kaplow (1986), p. 515-519, Levmore (1993), p. 266-267, Logue (1996), p. 1133, Laitos (1997), p. 106, Fisch (1997), p. 1067, Shaviro (2000), p. 106-108 en Sampford (2006), p. 24-25.

40 Graetz (1977), p. 54-60 met cijfervoorbeeld.

41 Voor zover verwachtingen over het vervallen van de vrijstelling reeds waren verdisconteerd in de waarde, vindt er overigens geen waardedaling plaats.

42 Graetz (1985), p. 1822.

43 Graetz (1985), p. 1822. Meer genuanceerd Graetz (1977), p. 63: 'the difference in impact between a nominally retroactive change and one which is nominally prospective is often slight.' Vgl. ook Fisch (1997), p. 1067 die over een spectrum spreekt en, zij het niet zozeer vanuit een rechtseconomische invalshoek, Sampford (2006), p. 9-37 die uitgebreid ingaat op de definitie van 'retrospectivity' en concludeert dat 'retrospectivity does not appear to be an all-or-nothing characteristic of laws but rather is a matter of degree' en spreekt over 'the idea of retrospectivity as a continuum concept.'

lijke werking voor.⁴⁴ Wellicht ten overvloede verdient opmerking dat de constatering dat onmiddellijke werking direct invloed heeft op de waarde van de betrokken bezittingen inhoudt dat een burger veelal niet aan dat effect kan ontsnappen. Zo kan in het obligatievoorbeeld weliswaar het niet-vrijgesteld zijn van de rente *an sich* worden ontlopen door de obligatie te verkopen, maar daarmee wordt niet het nadelige effect van de verandering in de regelgeving ontlopen indien en voor zover het gevolg van de niet-vrijstelling wordt verdisconteerd in de prijs die hij voor de obligatie kan ontvangen. Opgemerkt zij verder dat het daadwerkelijke economische effect van een wijziging kan afhangen van het feit of en in hoeverre de wijziging al was verwacht; voor zover de wijziging eerder al verwacht en in de prijs verdisconteerd was, is er op dat moment geen 'transition loss' (of in geval van een voordelige wijziging: een 'transition gain'). Dit betekent ook dat een 'transition loss' (of 'transition gain') kan ontstaan zonder dat er een wijziging in de regelgeving plaatsvindt; voldoende is dat er een verandering in de kans op een wijziging in de regelgeving plaatsvindt.⁴⁵

Gegeven het vorenstaande geven rechtseconomen een ruime inhoud aan het begrip 'retroactive'. Indien verandering van regelgeving invloed heeft op de waarde van bezittingen wordt dit aangeduid met 'retroactive'.⁴⁶ Algemener wordt van 'retroactive' gesproken indien een wijziging in de regelgeving invloed heeft op beslissingen genomen in het verleden die wellicht anders waren geweest bij wetenschap van de wijziging.⁴⁷ Rechtseconomen plegen geen onderscheid meer te maken tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht. De ruime inhoud die aan het begrip 'retroactive' wordt gegeven brengt wel mee dat vrijwel iedere nieuwe wet, iedere wijziging, 'retroactive' is.⁴⁸

Opgemerkt zij dat rechtseconomen behalve met betrekking tot de inhoud van het begrip 'retroactive' nog op een ander punt een ruimere opvatting hebben op het gebied van overgangsrecht dan veelal gewoonlijk is. Graetz constateert namelijk dat de aandacht normaliter uitgaat naar de personen op wie de nieuwe regel van toepassing zal zijn ('the individuals nominally affected') en wijst erop dat ook andere personen gevolgen kunnen ondervinden van de wijziging in de regelgeving als gevolg van 'secondary effects'.⁴⁹ Hij noemt als voorbeeld dat degenen die obligaties uitgeven nadeel hebben omdat de kosten van het lenen in de toekomst voor hen hoger zullen zijn.

Een meer aansprekend (Nederlands) voorbeeld, dat tevens illustreert dat 'secondary effects' ook bij de personen kunnen optreden die ook 'nominally affected' worden, lijkt mij te zijn het negatieve effect dat het schrappen van de hypotheekrente-aftrek zou kunnen hebben op de huizenprijzen.

Conclusie is dat ook vanuit een rechtseconomisch perspectief het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking moet worden gerelativeerd.⁵⁰ Dit komt in het bijzonder tot uiting in de terminologie. Rechtseconomen plegen wat de invloed op het verleden betreft geen principieel onderscheid te maken tussen formeel terugwerkende kracht en de terugwerkende kracht die onmiddellijke werking met zich kan brengen, maar gebruiken voor beide gevallen de term 'retroactive'.

44 Logue (1996), p. 1133.

45 Vgl. Kaplow (2003), p. 165-166.

46 Graetz (1977), p. 63. Een 'bezitting' wordt bovendien soms ruim opgevat, bijvoorbeeld ook een genoten opleiding kan daaronder vallen (Kaplow (1986), p. 516 en vgl. Graetz (1985), p. 1837).

47 Shaviro (2000), p. 26. Vgl. Kaplow (1986), p. 516.

48 Vgl. Graetz (1985), p. 1822, Levmore (1993), p. 267 en Troy (2000), p. 1330-1331.

49 Graetz (1977), p. 56-57.

50 Vgl. Graetz (1977), p. 49: 'such minimal differences [tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking, MP] illustrate the inadequacy of the analysis supporting the widespread condemnations of nominally retroactive provisions often accompanied by benign acceptance of prospective rules.'

5.3.5 Accentverschil met formeel terugwerkende kracht

Het onderscheid tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht is slechts gradueel gezien vanuit het perspectief van het rechtszekerheidsbeginsel en vanuit de economische effecten. Het gebruik van de term 'materieel terugwerkende kracht' om aan te duiden dat onmiddellijke werking ook elementen van terugwerking in zich kan hebben, is dan ook zowel te begrijpen als te rechtvaardigen. Wel meen ik dat er veelal een accentverschil kan bestaan tussen formeel terugwerkende kracht en materieel terugwerkende kracht, althans voor het belastingrecht.

Rechtseconomen benadrukken zoals gezegd veelal dat er geen onderscheid bestaat tussen het effect van formeel terugwerkende kracht en dat van onmiddellijke werking. Een voorbeeld is te vinden bij Goldberg. In verband met belastingsubsidies stelt de auteur dat er vanuit economisch oogpunt geen verschil bestaat tussen een zogenoemde 'one-time subsidy', waarbij het voordeel wordt verstrekt aan het begin, en een 'periodic subsidy', waarbij belastingplichtigen gedurende een bepaalde periode de subsidies in gedeelten ontvangen, indien de contante waarde van deze laatste subsidie overeenkomt met de eerste subsidie. Er is evenzo geen verschil tussen het moeten terugbetalen (vergelijk: het met formeel terugwerkende kracht afschaffen) van een 'one-time subsidy' en het afschaffen van een 'periodic subsidy' met onmiddellijke werking, indien het – in contante waarde berekende – nadeel van beide hetzelfde is.⁵¹ Toch vermoed ik dat zowel juristen als burgers zullen menen dat rechte het eerste ingrijpende is dan het tweede. Hoewel er economisch geen verschil hoeft te zijn, klinkt ook bij sommige rechtseconomen door dat zij vinden dat 'nominal retroactivity' niet geheel gelijk is aan de met 'nominal prospectivity' gepaard gaande 'retroactivity'. Zo stelt Shaviro met betrekking tot de gangbare norm dat geen formeel terugwerkende kracht wordt verleend, dat het bestaan van deze norm een 'brute fact' is en dat 'it appears to have strong psychological support'.⁵² En Levmore merkt op dat de relativisering van het onderscheid tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht niet het verschil in graad tussen beiden wegneemt ('to cloud a distinction, however, is not to eliminate the importance of degree'); formeel terugwerkende kracht kan worden gekarakteriseerd 'as somehow more retroactive' dan onmiddellijke werking.⁵³

De gepercipieerde zwaardere ingrijpendheid van formeel terugwerkende kracht – in het voorbeeld van Goldberg: dat het wegnemen van de 'one-time subsidy' toch ingrijpende is dan het afschaffen van de 'periodic subsidy' – hangt in de eerste plaats samen met het aspect van duidelijkheid over de (bestaande) rechtspositie. Voor rechtszekerheid is ook van belang dat een rechtspositie op een gegeven moment als afgesloten of vaststaand kan worden beschouwd (zie eerder par. 4.3.5). Formeel terugwerkende kracht staat, meer dan onmiddellijke werking, op gespannen voet met het aspect van duidelijkheid over de rechtspositie *in concreto*.⁵⁴ Formeel terugwerkende kracht knoopt aan bij een feit dat zich inmiddels voltrokken heeft (een 'voldongen feit'⁵⁵) en breekt in die zin een afgesloten rechtspositie open dat zij inbreuk maakt op de rechtsgevolgen die eerder – door de oude

51 Goldberg (1994), p. 318.

52 Shaviro (2000), p. 109. Ook Troy (2000), p. 1348 wijst erop dat ondanks de economische vergelijkbaarheid er psychologische verschillen zijn.

53 Levmore (1993), p. 268. Vgl. ook Sampford (2006), p. 147.

54 Vgl. Shaviro (2000), p. 108-109 die de bestaande ANR-norm (anti-nominal retroactivity norm) onder andere verklaart als een politieke keuze om grenzen te stellen aan de mogelijkheden van een wetgever om welvaart te herverdelen; zou onbeperkt in de tijd kunnen worden teruggegaan, dan 'no one's wealth would ever be secure, since whatever one had could be wiped out by changing one's tax liabilities for past years.'

55 Vgl. Smit (2004), p. 27 die tevens in navolging van de Franse auteur Roubier daarvoor het begrip 'facta praeterita' gebruikt ter onderscheiding van 'facta pendencia' (overlopende rechtsposities) en 'facta in statu nascendi' (onvoltooide feiten).

regel – aan dat feit waren verbonden. In het verlengde daarvan wijs ik in de tweede plaats op – ik geef toe: wat vager – de structuur van het recht.⁵⁶ Dat formeel terugwerkende kracht in beginsel ingrijpender⁵⁷ is, dringt zich als het ware vanzelf op.⁵⁸ Dit houdt verband met het feit dat de werking van formeel terugwerkende kracht wél en onmiddellijke werking níet volledig aan de periode vóór de inwerkingtreding is toe te rekenen.⁵⁹ Onmiddellijke werking heeft voor zover het de invloed op reeds bestaande rechtstoestanden betreft, in feite een duale werking. Enerzijds een werking naar het verleden: een invloed op eerder genomen beslissingen en een confrontatie met de door het oude recht gewekte verwachtingen. Anderzijds een werking naar de toekomst: enkel rechtsfeiten die optreden na de inwerkingtreding, vallen onder het toepassingsbereik; de rechtsfeiten opgetreden vóór de inwerkingtreding worden ongemoeid gelaten. In de derde plaats is de notie van belang dat hoezeer recht ook rechtszekerheid dient te waarborgen, evenzo inherent aan recht is dat het kan en moet veranderen.

5.4 HET CONCEPT MATERIEEL TERUGWERKENDE KRACHT

5.4.1 Dubbele terugwerkende kracht: materieel bovenop formeel terugwerkende kracht

Behalve bij onmiddellijke werking kan materieel terugwerkende kracht zich ook voordoen bij formeel terugwerkende kracht.⁶⁰

Tot nu toe is materieel terugwerkende kracht vooral in relatie gebracht met onmiddellijke werking. Onmiddellijke werking kan een element van terugwerking in zich hebben, omdat de nieuwe rechtsregel van invloed is op verwachtingen/rechtstoestanden/beslissingen die vóór het moment van inwerkingtreding zijn ontstaan/gemaakt. Evenzo geldt echter dat bij formeel terugwerkende kracht een dergelijk (extra) element van terugwerking aanwezig kan zijn. Dit element van terugwerking betreft dan het feit dat de nieuwe rechtsregel van invloed is op verwachtingen/rechtstoestanden/beslissingen die reeds vóór het feitelijke ingangstijdstip (i.c. vóór het moment waarnaar de rechtsregel formeel terugwerkt; par. 2.2.5), zijn ontstaan/gemaakt. Een wijziging kan derhalve gepaard gaan met een soort dubbele terugwerkende kracht: formeel terugwerkende kracht en daarbovenop materieel terugwerkende kracht.

Een bekend voorbeeld uit het positieve recht is de wetswijziging in verband met de beperking van de landbouwvrijstelling. Deze wet had niet alleen formeel terugwerkende kracht tot en met de datum van het persbericht, maar ook materieel terugwerkende kracht omdat (a) de beperking van de vrijstelling ook van

56 Vgl. Popelier (1999), p. 50 die voor een rechtvaardiging voor de beginselen van overgangsrecht verwijst naar het principe van de rechtseenheid dat uitgaat van de structuur van het rechtssysteem zelf. Vergelijk ook de Franse auteur Roubier die kennelijk stelt dat het abnormale van terugwerkende kracht is dat een feit successievelijk onderworpen is aan twee verschillende regels (Polman (1984), p. 133).

57 Let wel: uitgaande van hetzelfde financiële effect zoals in het geval van het voorbeeld van het wegnemen van de subsidie. Wanneer die effecten verschillen, kan materieel terugwerkende kracht uiteraard soms ingrijpender zijn dan formeel terugwerkende kracht; de formeel terugwerkende kracht (tot datum persbericht) van de pc-privéregeling (wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3) was vanuit financieel opzicht veel minder ingrijpend dan de materieel terugwerkende kracht waarmee de inperking – zonder compartimentering – van de landbouwvrijstelling gepaard ging (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XII, lid 6).

58 Vgl. Levmore (1993), p. 268: '[o]ne way to describe some enactments as more retroactive than others is to rely on distinctions arising out of tax law itself. We might say that tax law arbitrarily chooses accounting periods and recognition events, so that income actually received in a past year, when a given tax rate was in effect, is further from, and perhaps out of reach of, later law.'

59 Vgl. Prast (1978), p. 39.

60 Zie eerder Happé en Pauwels (2005), p. 67.

toepassing was op reeds bestaande gevallen en (b) de nieuwe regel ook van toepassing was op waardemutaties die op het moment van het persbericht reeds voltrokken maar nog niet fiscaal gerealiseerd waren.⁶¹

Dat materieel terugwerkende kracht zich ook voordoet bij formeel terugwerkende kracht doet niets af aan het voorafgaande. De eerdere opmerkingen en de opmerkingen hierna gelden *mutatis mutandis* ook voor materieel terugwerkende kracht bij formeel terugwerkende kracht.

5.4.2 Concept materieel terugwerkende kracht

Tot nu toe is het begrip 'materieel terugwerkende kracht' vooral vanuit een negatieve invalshoek benaderd. Het fenomeen materieel terugwerkende kracht is naar voren gebracht om aan te geven dat het *niet* zo is dat wanneer een regel geen formeel terugwerkende kracht heeft, er geen elementen van terugwerkende kracht aanwezig zijn. Deze negatieve invalshoek is naar mijn mening ook de belangrijkste. Het gaat erom dat rechtsvormers onder ogen zien dat 'onmiddellijke werking' niet automatisch 'goed' is. Toch dringt zich ook de vraag naar de positieve invalshoek op: wanneer kan van materieel terugwerkende kracht worden gesproken?

Het concept materieel terugwerkende kracht is niet licht te af te bakenen,⁶² hetgeen al blijkt uit het feit dat verschillende omschrijvingen worden gegeven in de literatuur.⁶³ Ik memoreer in dit verband ook aan de moeilijkheid het fenomeen 'terugwerkende kracht'

61 Wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XII, lid 6. De materieel terugwerkende kracht en met name element (b) van deze wetgeving is fel bestreden in de literatuur en door belastingplichtigen; zie HR 19 november 2004, BNB 2005/77 en vooral de conclusie van A-G Overgaauw voor dat arrest.

62 Bepaald verwarrend is bovendien wanneer de begrippen materiële en formele terugwerkende kracht op een geheel andere wijze worden gebruikt dan gebruikelijk is, zoals Aardema doet in zijn annotatie bij HR 8 september 1993, BNB 1994/245. De auteur gebruikt de term 'materiële terugwerkende kracht' om aan te geven dat een wet tot een bepaalde datum in het verleden inhoudelijk terugwerkt (in mijn terminologie: formeel terugwerkende kracht) en 'formele terugwerkende kracht' wanneer die wet ook erin voorziet dat eventuele reeds opgelegde aanslagen die nog geen formele rechtskracht hebben gekregen, formeel worden 'gedekt' door die wet. Ook de terminologie die Braun (2005), p. 150 hanteert is verwarrend; het 'materieel al van kracht laten zijn van nieuwe regelgeving voordat deze formeel in werking is getreden' wordt door de auteur als 'materieel terugwerkende kracht' aangeduid, terwijl met de beschreven situatie toch ogenschijnlijk wordt bedoeld op het zogenoemde 'wetgeven per persbericht', in welk geval er evenwel sprake is van 'formeel terugwerkende kracht'. Ook Stevens (2002), p. 1338 spreekt over materieel terugwerkende kracht in verband met een situatie waarin het toch om formeel terugwerkende kracht gaat.

63 Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2003/33.2: 'Materiële terugwerkende kracht van een lastenverzwaring doet zich voor wanneer aan lastenverzwaring onmiddellijke werking wordt toegekend zonder dat een overgangsregeling wordt getroffen die voorkomt dat de lastenverzwaring vanaf het tijdstip van haar inwerkingtreding voor de contribuabele nadelige gevolgen heeft wat betreft anterieure feiten'; in V-N 2002/18.7 schrijft zij 'Toepassing van een nieuwe rechtsregel op bij de invoering van de rechtsregel bestaande rechtsposities en verhoudingen wordt ook wel materiële terugwerkende kracht genoemd' (zie ook Albert (2005), p. 225). Van Leijenhof (1998), par. 3.3.2: 'Van materiële terugwerkende kracht is sprake als aan belastingbeleid onmiddellijke werking wordt toegekend zonder dat een regeling wordt getroffen voor anterieure feiten.' Schuiver-Bravenboer (2006a), p. 994-995 geeft een relatief beperkte invulling aan de term 'materieel terugwerkende kracht' door slechts van materieel terugwerkende kracht te willen spreken indien 'een onder de oude wet ontstaan voordeel (...) onder de nieuwe wet anders wordt behandeld.' Hoekstra (2008) geeft geen definitie, maar blijkt zijn voorbeelden heeft hij een betrekkelijk ruime opvatting van het begrip materieel terugwerkende kracht. Ook Post (2007), p. 407 heeft een betrekkelijk ruime opvatting van materieel terugwerkende kracht: 'wetgeving die ook van toepassing is op situaties van voor de inwerkingtreding van het betreffende wetsartikel.' In Engelstalige literatuur komt men ook ruime definities tegen, bijvoorbeeld: 'A retrospective law is one that takes effect only from a current date but that affects the consequences of binding arrangements entered into before that date' (McDonnell (2007), p. 2:3).

in zijn algemeenheid af te bakenen (zie par. 2.3). In HR BNB 2002/255 lijkt de Hoge Raad de term ‘materieel terugwerkende kracht’ te koppelen aan het concept materiële belastingschuld. De in de desbetreffende zaak bestreden wijziging op formeelrechtelijk terrein had naar het oordeel van de Hoge Raad geen materieel terugwerkende kracht: de wijziging ‘raakt namelijk niet de materiële belastingschuld, die uit de heffingswet voortvloeit, maar zij heeft slechts betrekking op de vaststelling van die belastingschuld, indien en voorzover deze plaatsvindt na de inwerkingtreding van de wijziging.’⁶⁴ Waarop de Hoge Raad baseert dat er bij wijzigingen die slechts betrekking hebben op de vaststelling van de belastingschuld, geen sprake kan zijn van materieel terugwerkende kracht, is mij niet duidelijk.⁶⁵ Maar goed: het blijft een definitiekwestie, zodat niet kan worden gezegd dat de invulling door de Hoge Raad onjuist is; opmerkelijk vind ik haar echter wel. Ik vraag me bijvoorbeeld af of de Hoge Raad evenmin van materieel terugwerkende kracht zou willen spreken indien bijvoorbeeld (i) de wetgever met onmiddellijke werking met exclusieve werking zou bepalen dat, zonder nadere beperkingen (i.e. geen ‘nieuw feit’-vereiste), kan worden nagevorderd binnen een termijn van vijf jaar (dus van toepassing op alle navorderingsaanslagen opgelegd na het moment van inwerkingtreding), of (ii) de algemene navorderingstermijn zou worden verlengd van vijf tot twaalf jaar met onmiddellijke werking en zonder overgangsmaatregel, als gevolg waarvan ook nagevorderd zou kunnen worden bij belastingplichtigen ten aanzien van wie de bevoegdheid tot navordering reeds vervalLEN was op grond van de vijfjaarstermijn.

Bezien we de voorgaande paragrafen waarin gemotiveerd is waarom het onderscheid tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht slechts gradueel is, dan komt daarin naar voren dat het onderscheid gradueel is (a) vanuit het perspectief van verwachtingen op basis van het oude recht (rechtszekerheid) en (b) gezien vanuit de invloed op beslissingen en op de waarde van bezittingen (economische effecten). Omdat ook bij deze laatste invalshoek in feite verwachtingen aan de orde zijn, zou van materieel terugwerkende kracht van een wijziging kunnen worden gesproken wanneer de wijziging leidt tot aantasting van verwachtingen die door het oude recht zijn gewekt.⁶⁶ Aan een dergelijke invulling kleven twee bezwaren.

Het eerste bezwaar is dat zij een ruime invulling is. Veel wijzigingen zullen materieel terugwerkende kracht hebben. Hoeveel wordt gegaan met het plakken van het etiket ‘materieel terugwerkende kracht’, laat onderstaand voorbeeld zien.

Het voorbeeld is een artikel van Van Dijk (1990) dat onder meer betrekking heeft op de invoering van art. 13c Wet VPB 1969. Deze bepaling, die een uitzondering formuleert op de deelnemingsvrijstelling, dient te voorkomen dat geen terugname (‘inhaal’) van een vaste inrichtingsverlies meer kan plaatsvinden (welke terugname plaatsvindt indien en voor zover een vaste inrichting na verliezen te hebben gemaakt winsten gaat maken) nadat een vaste inrichting – na verliezen te hebben geleden – wordt omgezet in een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Van Dijk geeft aan dat materieel terugwerkende kracht bij de invoering van art. 13c Wet VPB 1969 voor een deel wordt voorkomen door de overgangsregeling dat de nieuwe regeling slechts van toepassing is op omzetting na inwerkingtreding. Hij meent echter dat er nog wel een andere belangrijke materieel terugwerkende kracht is. Deze ‘materiële terugwerkende kracht zit hem in het feit dat ook verliezen van voor de inwerkingtreding tot belastingheffing na omzetting kunnen leiden’, hetgeen hij ongewenst vindt: ‘in het verleden [zal] een aantal ondernemingen in de vorm van een vaste inrichting in het buitenland zijn opgestart met het fiscale motief

64 HR 29 maart 2002, BNB 2002/255.

65 Kritisch hierover ook Róben in zijn aantekening in FED 2002/281 en Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2002/18.7. Vgl. tevens Albert (2005), p. 230-234.

66 Schuver-Bravenboer (2006a), p. 994 noemt dit maatschappelijke terugwerkende kracht.

(inclusief het voordeel van omzetting) als belangrijkste overweging. (...) Dat (...) de in het verleden door ondernemingen rationeel gemaakte keuzes (...) nu met materieel terugwerkende kracht worden afgestraft, door de belastbaarheid van de uitgekeerde dividenden na omzetting, is mijns inziens ongewenst.⁶⁷ Ik merk op dat de materieel terugwerkende kracht van deze nieuwe loot aan de deelnemingsvrijstellingsregeling niet erin bestaat dat de nieuwe regel ook van toepassing is op *bestaande* deelnemingen waarvan de onderneming eerst als vaste inrichting werd gedreven (want die vallen onder de overgangsregeling). De materieel terugwerkende kracht bestaat er volgens de auteur kennelijk in dat de regeling van toepassing is op *toekomstige* deelnemingen, namelijk bestaande verlieslijdende vaste inrichtingen die (mogelijk) in de toekomst worden omgezet.⁶⁸ Dit lijkt me een zeer ruime opvatting.

Omdat een te ruime invulling van een begrip kan afdoen aan de betekenis ervan, lijkt een nadere beperking van de inhoud van het concept materieel terugwerkende kracht voor de hand liggend. Toch meen ik dat dit bezwaarlijk is. Zo zou de gedachte kunnen zijn om bijvoorbeeld alleen van materieel terugwerkende kracht te spreken indien sprake is van een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen. Dit zou ons echter niet verder brengen omdat het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' een betrekkelijk leeg concept is. Want wanneer kwalificeren verwachtingen als gerechtvaardigde verwachtingen? Zie over dit vraagstuk nader hoofdstuk 8 en 9. Behalve de vraag óf er wel een goed criterium kan worden gevonden waarmee de inhoud van het concept materieel terugwerkende kracht nader kan worden beperkt, zou het beperken van de inhoud als nadeel hebben dat er in zekere zin al een beoordeling zou plaatsvinden (hetgeen bijvoorbeeld het geval zou zijn wanneer slechts van materieel terugwerkende kracht zou kunnen worden gesproken indien gerechtvaardigde verwachtingen worden aangetast). Daarmee zou de duiding van de werking van een regel in zekere mate samenvallen met de beoordeling ervan, hetgeen mijn niet gewenst lijkt (vergelijk ook par. 2.3 en 4.3.4 met betrekking tot het concept van verkregen rechten). Een beperking verdient daarom niet de voorkeur.

Een tweede bezwaar van de voornoemde invulling is dat formeel terugwerkende kracht ook onder het concept materieel terugwerkende kracht zou vallen. Daartegen bestaan naar mijn mening op zichzelf geen principiële bezwaren. Ook tegen formeel terugwerkende kracht is immers een belangrijk bezwaar dat zij leidt tot aantasting van – door het oude recht – gewekte verwachtingen. Formeel terugwerkende kracht zou dan ook kunnen worden gezien als een vorm van materieel terugwerkende kracht, zoals ook rechtseconomen 'nominally retroactivity' als een vorm van het algemenere 'retroactivity' beschouwen.⁶⁹

Toch wil ik hier een concessie doen aan het normale juridische, althans fiscale, gebruik van het begrip 'materieel terugwerkende kracht'. Het begrip wordt namelijk veelal gebruikt om aan te geven dat een wijziging toch elementen van terugwerkende kracht in zich heeft, ondanks dat van formeel terugwerkende kracht geen sprake is. Ook wordt het gebruikt om aan te geven – wanneer formeel terugwerkende kracht wel aan de orde is – dat er sprake is van terugwerkende kracht die zich verder uitstrekt naar het verleden dan het feitelijke ingangstijdstip;⁷⁰ zie ook het voorbeeld over de landbouwwijziging

67 Van Dijk (1990), p. 140.

68 Behalve dat deze benadering getuigt van een vergaande invulling van materieel terugwerkende kracht, is de kwalificatie ervan ('ongewenst') naar mijn mening te vergaand. Maar goed, dit laatste is een kwestie van beoordeling, welke kwestie niet mag worden verward met het bepalen of er sprake is van materieel terugwerkende kracht. Op de vermeende ongewenstheid kom ik overigens in par. 11.7.1 terug.

69 Zie daarnaast bijv. Sampford (2006), p. 17, die aangeeft het algemene begrip 'retrospectivity' te gebruiken, ook voor gevallen waarin er sprake is van 'retroactivity' (formeel terugwerkende kracht), alsmede Albert (2005), p. 225 die stelt dat formeel terugwerkende kracht per definitie leidt tot materieel terugwerkende kracht.

70 Vergelijk de Raad van State in Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5.

genoemd in de vorige paragraaf. Hierna zal ik dit normale gebruik van ‘materieel terugwerkende kracht’ volgen; *de term zal aldus worden gebruikt om aan te geven dat een wijziging meebrengt dat een door het oude recht gewekte verwachting wordt aangetast.*

Gegeven de ruime invulling van het begrip materieel terugwerkende kracht zullen relatief veel wijzigingen kunnen worden aangemerkt als wijzigingen met materieel terugwerkende kracht (net zoals rechtseconomen onderkennen dat hun invulling van het begrip ‘retroactive’ meebrengt dat veel wijzigingen ‘retroactive’ zijn; zie par. 5.3.4). Die wijzigingen kunnen van aard verschillen wat het element betreft waarin de terugwerking zit. Zo zijn in het in par. 5.4.1 genoemde geval van de wijziging van de landbouwwijstelling twee samenhangende elementen te onderscheiden, te weten het element dat de nieuwe regel van toepassing wordt op bezittingen die voordien zijn aangekocht, en het element dat de waardemutaties die in het verleden hebben plaatsgevonden onder de nieuwe regel vallen. De band met het verleden is naar mijn mening bij het tweede element sterker dan bij het eerste element (vergelijk par. 11.13). Gelet op de variëteit in elementen waaruit de terugwerking bij materieel terugwerkende kracht kan bestaan, is het van belang dat door degene die stelt dat materieel terugwerkende kracht aan de orde is, steeds wordt gemotiveerd welk(e) element(en) van terugwerking aan de orde is/zijn. Daarmee wordt enigszins tegemoetgekomen aan een nadeel van de ruime invulling van het concept materieel terugwerkende kracht, te weten dat (te) veelvuldig gebruik van de term ertoe kan leiden dat het gebruik van de term in een juridische discussie weinig gewicht meer in de schaal legt, hetgeen vooral bezwaarlijk zou zijn wanneer er op enig moment wel een ernstige vorm van materieel terugwerkende kracht aan de orde is. Door de elementen te benoemen kan er soms reeds een indicatie zijn in hoeverre de materieel terugwerkende kracht bezwaarlijk is en hoeveel gewicht moet worden toegekend aan de argumenten tegen de materieel terugwerkende kracht. Verder is het benoemen van de elementen van terugwerking van belang om de desbetreffende wijziging voor het overgangsrechtelijke vraagstuk te kunnen vergelijken met een andere wijziging waarin dezelfde elementen van terugwerking aan de orde zijn, ook al vinden die wijzigingen plaats op verschillende (deel)gebieden. De mogelijkheid tot vergelijking is van belang in verband met het belang van consistentie bij overgangsrechtsvorming (zie par. 9.3). Zo zou een beperking van de landbouwwijstelling kunnen worden vergeleken met een beperking op het gebied van de deelnemingsvrijstelling betreffende het element van terugwerking, dat erin bestaat (ingeval niet in een overgangsmaatregel wordt voorzien) dat ook de waardemutaties die vóór het ingangsmoment hebben plaatsgevonden maar nog niet zijn gerealiseerd, worden belast op basis van de nieuwe regel.

5.5 SAMENVATTING

De staatssecretaris staat over het algemeen afwijzend tegenover het gebruik van de term ‘materieel terugwerkende kracht’. Voor terughoudendheid met het gebruik van die term bestaan steekhoudende argumenten. Zo is een nadeel dat van veel wijzigingen kan worden gezegd dat die materieel terugwerkende kracht hebben. Dit nadeel wordt versterkt door het feit dat regelmatig ten onrechte aan het gegeven dat er sprake is van materieel terugwerkende kracht automatisch wordt gekoppeld dat dat onwenselijk is. Voorts is een argument voor het niet gebruiken van de term ‘materieel terugwerkende kracht’, dat het gebruik van die term verwarrend en onnodig is wanneer overigens een formeel-technische benadering wordt gehanteerd.

Toch heeft het gebruik van de term ‘materieel terugwerkende kracht’ toegevoegde waarde. Reden is dat in vooral de wetgevingspraktijk de consequentie van de formeel-technische benadering niet steeds wordt aanvaard. Niet zelden wordt volstaan met de formeel-technische benadering en wordt derhalve de ‘tweede stap’ niet gemaakt, namelijk dat een nadere inhoudelijk beoordeling dient plaats te vinden, ook indien formeel geen sprake is van terugwerkende kracht. De term ‘materieel terugwerkende kracht’ dient als

argumentatief breekijzer om aan het licht te brengen dat ook wanneer er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, een wijziging nog wel elementen van terugwerkende kracht in zich kan hebben. De voornoemde inhoudelijke beoordeling is nodig omdat het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking (met exclusieve werking) slechts relatief is gezien vanuit zowel het perspectief van het rechtszekerheidsbeginsel als het perspectief van de economische effecten. Dat neemt niet weg, maar doet daaraan evenmin af, dat er een accentverschil is in die zin dat hoezeer ook het effect van onmiddellijke werking gelijk kan zijn aan dat van formeel terugwerkende kracht, formeel terugwerkende kracht als meer ingrijpend kan worden gezien.

Opmerking verdient dat het verschijnsel materieel terugwerkende kracht zich ook kan voordoen in combinatie met formeel terugwerkende kracht: ook wanneer een regel formeel terugwerkt tot een feitelijk ingangstijdstip gelegen vóór het moment van inwerking-treding, kan de regel materieel gedeeltelijk teruggrijpen op een gebeurtenis die zich vóór dat feitelijke ingangstijdstip heeft voorgedaan. In verband met de inhoud van het begrip 'materieel terugwerkende kracht' is van belang dat ik enerzijds een ruime inhoud voorsta door een koppeling te maken met de vraag of een door het oude recht gewekte verwachting wordt aangetast, en anderzijds wil aansluiten bij het normale gebruik van de term 'materieel terugwerkende kracht' in de fiscale literatuur. Dit leidt mij ertoe het begrip 'materieel terugwerkende kracht' te hanteren voor de situatie waarin een wijziging meebrengt dat een door het oude recht gewekte verwachting wordt aangetast. Juist omdat het begrip een ruime inhoud heeft, is het in een concreet geval van belang dat wordt gemotiveerd uit welk(e) element(en) de terugwerking bestaat.

Hoofdstuk 6 *Vorrangsbeginselen van overgangsrecht*

6.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op, en geef een rechtstheoretische onderbouwing voor, de overgangsrechtelijke beginselen van onmiddellijke werking en van het verbod van terugwerkende kracht. Ik conceptualiseer deze beginselen als *voorrangsbeginselen*. Voor de onderbouwing van deze beginselen plaats ik het vraagstuk van overgangsrecht in een abstract spanningsveld van het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht'. Ik vul daarna het abstracte perspectief aan door een aantal opmerkingen te plaatsen met betrekking tot de invalshoeken van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en het 'doel van het recht'.

Volledigheidshalve memoreer ik (vgl. par. 1.4) dat mijn onderzoek zich richt op terugwerkende kracht van belastingwetgeving die ten nadele van belastingplichtigen wijzigt. Onderstaande geldt derhalve niet zonder meer voor wijzigingen ten voordele van belastingplichtigen. Voorts merk ik op dat waar ik in dit hoofdstuk onmiddellijke werking (met exclusieve werking) positioneer tegenover (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking, ik veelal niet de nuance maak dat er tussenvormen zijn (zoals ingroeiregels, afbouwregels en compartimentering; zie par. 2.6.2). Het gaat hier om de hoofdlijnen. In een concreet geval kan uiteraard bij het vormen van overgangsrecht gebruik worden gemaakt van de verschillende overgangsrechtelijke technieken om tot een zo afgewogen, zo optimaal mogelijke overgangsregeling te komen.

6.2 BEGINSELEN VAN OVERGANGSRECHT: VOORRANGSBEGINSELEN

6.2.1 Inleiding

In deze paragraaf ga ik in op de algemene beginselen van overgangsrecht. Ik geef eerst kort aan welke die beginselen zijn, waarna de theoretische fundering ervan aan de orde komt. Ik hanteer een abstracte invalshoek door de beginselen neer te zetten in een spanningsveld van het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' (geïnspireerd op de trias van waarden van Radbruch uit par. 3.2). Geconcludeerd wordt dat de beginselen van overgangsrecht kunnen worden aangemerkt als *voorrangsbeginselen*. De meeste aandacht gaat uit naar het beginsel van onmiddellijke werking, omdat de fundering van dat beginsel de meeste vragen oproept. Ik sluit af met de stelling dat de overgangsrechtelijke beginselen niet volledig sluitend zijn te onderbouwen, hetgeen verband houdt met de problematiek van incommensurabiliteit.

6.2.2 Algemene beginselen van overgangsrecht

Popelier komt in haar onderzoek tot de conclusie dat onmiddellijke werking de overgangsrechtelijke hoofdregel is.¹ Terugwerkende kracht, eerbiedigende en uitgestelde wer-

1 Popelier (1997), p. 299 e.v. en Popelier (1999), p. 38-50.

king zijn uitzonderingen. Ik sluit me daarbij aan. Uitgangspunt is aldus dat het temporele toepassingsbereik gelijkloopt met de periode waarin de rechtsregel geldt. Als beginselen van overgangsrecht kunnen worden aangeduid het ‘beginsel van onmiddellijke werking’² en het ‘beginsel van het verbod van terugwerkende kracht’.³

Ik merk op dat het gegeven dat eerbiedigende werking en uitgestelde werking afwijkingen zijn van het normale geval van ‘onmiddellijke werking’, veelal niet wordt geaccentueerd – anders dan bij terugwerkende kracht – door een verbodsformule. Een verklaring hiervoor is dat er bij eerbiedigende werking en uitgestelde werking niet een rechtsbeginsel is aan te wijzen waarmee op het eerste gezicht flagrant in strijd wordt gekomen. Bij terugwerkende kracht is een dergelijk beginsel, te weten het rechtszekerheidsbeginsel, wel aan te wijzen. Een verklaring lijkt mij voorts te zijn dat er wordt uitgegaan van het toepassingsbereik van de nieuwe regel. Het niet verlenen van terugwerkende kracht betekent dat het toepassingsbereik van de nieuwe regel wordt beperkt, terwijl het niet verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking juist betekent dat het niet wordt beperkt. Vanuit het perspectief van het toepassingsbereik van de nieuwe regel ligt het voor de hand om bij het uitgangspunt van het niet verlenen van terugwerkende kracht wel, en bij het uitgangspunt van het niet verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking niet van een verbod te spreken, nu het eerste uitgangspunt wel iets toevoegt en het tweede niet.

Zowel in het positieve recht als in de doctrine worden de beginselen van onmiddellijke werking en van het verbod van terugwerkende kracht veelal onderschreven. Ik onderbouw dit in par. 10.3.

6.2.3 Fundering van de overgangsrechtelijke beginselen; een verkenning

Het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht vindt zijn grondslag in het rechtszekerheidsbeginsel. De grondslag van het beginsel van onmiddellijke werking is op het eerste gezicht minder duidelijk. Immers, zoals in het vorige hoofdstuk gezien, geeft het rechtszekerheidsbeginsel – met name het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen – niet alleen de richting aan dat er geen terugwerkende kracht aan een regel dient te worden gegeven, maar wijst het ook op een voorkeur voor eerbiedigende werking in plaats van onmiddellijke werking (zie vooral par. 5.3.3).

Popelier betoogt dat een objectieve rechtvaardiging van de beginselen van overgangsrecht kan worden gevonden in het beginsel van de eenheid van het recht. Dit beginsel veronderstelt dat niet twee verschillende regels van toepassing zijn in eenzelfde periode.⁴ Ook bij de invoering van het Nieuw BW klinkt deze gedachte door. Onmiddellijke werking zou de ‘normale werking’ van een nieuwe wet zijn; de systematiek pleit ‘voor de aanvaarding van de onmiddellijke werking van een wet als de meest algemene en voor de hand liggende; met inwerkingtreding van de nieuwe wet is deze in beginsel het geldende recht geworden en is het oude recht afgeschaft. Wanneer na het tijdstip van inwerkingtreding dan toch nog het oude recht een beperkte gelding blijft behouden, dan is dat de uitzondering die veeleer regeling behoeft.’⁵ Het beginsel van de eenheid van het recht sluit aan bij

2 In de terminologie van hoofdstuk 2: het beginsel van onmiddellijke werking met exclusieve werking.

3 Ook genoemd het ‘beginsel van niet terugwerking’ of het ‘beginsel van geen terugwerkende kracht’.

4 Popelier (1999), p. 50. Vgl. Van der Burg (2001) die ‘de hoofdregel’ van onmiddellijke werking aanmerkt als rechtstheoretisch het meest zuiver (zij het niet nader onderbouwd), maar vreemd genoeg vervolgens daaraan ogenschijnlijk afbreuk doet door te stellen dat: ‘de vraag of onmiddellijke werking *in de regel* het meest billijk is, (...) daarmee nog niet [is] beantwoord’ (cursivering MP).

5 Parlementaire geschiedenis geciteerd door Van der Beek (1992), p. 31.

de juridisch aansprekende gedachte dat het toepassingsbereik in de tijd van een rechtsregel gelijkloopt met de periode van gelding van de rechtsregel.⁶

Gelet op het, uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende, argument tegen onmiddellijke werking met exclusieve werking – althans ten faveure van eerbiedigende werking – zou naar mijn mening evenwel louter het beginsel van de eenheid van het recht te weinig overtuigend zijn, te weinig gewicht in de schaal leggen, om te verklaren waarom onmiddellijke werking het uitgangspunt is.⁷ Andere rechtsbeginselen en belangen moeten schuil gaan achter het beginsel van onmiddellijke werking en moeten de fundering ervoor vormen. Deze kunnen naar mijn mening – voor het belastingrecht – worden gevonden in het gelijkheidsbeginsel en ‘het doel van het recht’. Daarop ga ik in de volgende paragrafen in.

6.2.4 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel houdt kort gezegd in dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk naarmate van hun ongelijkheid. Het is evenwel, zoals in par. 3.2 opgemerkt, op zich een inhoudsloos begrip: het geeft niet aan wat (on)gelijke gevallen zijn.⁸ De vraag naar wat (on)gelijke gevallen zijn, is een heikel punt bij het hanteren van het gelijkheidsbeginsel en hangt af van het perspectief, dat weer de vergelijkingsmaatstaf bepaalt.⁹ Net zoals het bij het aanhalen van het rechtszekerheidsbeginsel van belang is om aan te geven op welk aspect wordt gedoeld (zie par. 4.3.1), is het bij het aanhalen van het gelijkheidsbeginsel van belang om te motiveren welke vergelijkingsmaatstaf wordt gehanteerd. In deze paragraaf geef ik aan welk perspectief en daarmee welke vergelijkingsmaatstaf ik in dit onderzoek primair hanteer voor het gelijkheidsbeginsel in het kader van overgangsrechtsvorming. In par. 6.3.5 en 6.4.2 bespreek ik in aanvulling op dit primaire perspectief nog enige andere perspectieven. In die paragrafen komt ook naar voren dat het gelijkheidsbeginsel verschillende, soms tegenstrijdige, gezichtspunten kan bieden met betrekking tot overgangsrecht.¹⁰

Bij toetsing van een regel aan het materiële gelijkheidsbeginsel (bijvoorbeeld zoals neergelegd in art. 1 Eerste Protocol EVRM jo. art. 14 EVRM) geschiedt de beoordeling of gevallen die buiten het toepassingsbereik van de regel vallen, vergelijkbaar zijn met gevallen die binnen het toepassingsbereik van die regel vallen, vanuit het perspectief van de doelstelling van die regel.¹¹ Ik sluit me daar voor de bepaling welk gezichtspunt het gelijkheidsbeginsel meebrengt voor overgangsrecht, in die zin op aan dat ik als perspectief het doel van de nieuwe regel hanteer. Omdat het doel van de nieuwe regel juist wordt getracht te worden gerealiseerd door een bepaald rechtsgevolg te verbinden aan feiten die kwalificeren als rechtsfeit voor die regel, ligt het vervolgens in de rede om voor de vergelijkingsmaatstaf het rechtsfeit centraal te stellen. Om van gelijke gevallen te kunnen spreken

6 Het gaat om de structuur van het rechtssysteem zelf waarvoor wordt verwezen naar het principe van de eenheid van het recht, aldus Popelier (1999), p. 50.

7 Vgl. Brunner (1985), p. 27.

8 Vgl. ook Happé (1996), p. 97-98 en 296.

9 Over deze kwestie bestaat veel literatuur, maar ik volsta ter illustratie dat het een heikel punt betreft met het citeren van de opmerking van A-G Sharpston in haar conclusie voor de zaak C-293/06, nadat ze verschillende door partijen voorgestelde vergelijkingsmaatstaven had beschreven: ‘It would be possible to explore a number of hypothetical comparative situations (...). The choice of comparator typically gives rise to an animated debate, since the decision as to whether there is (or is not) discriminatory treatment often turns upon the precise choice of comparator.’

10 Opgemerkt zij dat ik in dit onderzoek volsta met het weergeven van verschillende gezichtspunten. Nadere systematisering ervan is terrein van onderzoek.

11 Zie bijv. Gribnau en Happé (2005), p. 137-138. Vergelijk ook de benadering door het Hof van Justitie EG van de vraag of een regel leidt tot een ongelijke behandeling van de interne en de grensoverschrijdende situatie; het Hof van Justitie EG oordeelt dat vanuit het doel van de regel (zie bijv. HvJ EG 7 september 2004, BNB 2004/401 (Manninen), r.o. 20).

moet het derhalve gaan om feiten die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen.

Bij overgangsrecht komt er een aspect bij dat normaliter bij het materiële gelijkheidsbeginsel niet op de voorgrond treedt, maar impliciet wel degelijk aanwezig is. Dit aspect is het tijdsaspect. Bij een wijziging in de regelgeving wordt immers gebroken met het verleden, waardoor de vraag rijst of een feit opgetreden vóór de breuk te vergelijken is met een feit opgetreden ná die breuk. Instinctief bestaat – althans bij mij – de neiging om die vraag ontkennend te beantwoorden, maar dat antwoord is nog lastig te onderbouwen. Ik meen dat het aankomt op meer algemene noties zoals de notie dat gelijkheid niet kan worden losgezien ‘van plaats en tijd’.¹² Een feit dat optreedt onder de Nederlandse belastingjurisdictie, en een feit dat optreedt onder de Belgische belastingjurisdictie, zijn geen vergelijkbare gevallen; evenzo lijkt mij dat een feit opgetreden onder de Wet IB 1964 en een feit opgetreden onder de Wet IB 2001 geen vergelijkbare gevallen zijn. Ook in de literatuur is – als ik het goed overzie – onomstreden dat het gelijkheidsbeginsel niet in de weg staat aan de ongelijke behandeling van feiten die niet in dezelfde periode optreden.¹³ Soms wordt meer de nadruk gelegd op het feit dat er geen sprake is van vergelijkbare gevallen;¹⁴ een verschil in het moment waarop rechtsfeiten optreden, wordt dan in feite aangemerkt als een voor het gelijkheidsbeginsel relevant verschil. Maar de geoorlooftheid van een intertemporele ongelijke behandeling van rechtsfeiten kan ook in de rechtvaardigings sfeer worden gebracht: een ongelijke behandeling is geoorloofd, omdat anders veranderingen niet mogelijk zouden zijn.¹⁵ Een element van rechtvaardiging¹⁶ is voorts dat de nieuwe rechtsregel in het ene geval niet, en in het andere geval wel, kenbaar was op het moment dat het rechtsfeit zich voordeed/doet.¹⁷

Over de vraag welke van de twee benaderingen (de benadering dat rechtsfeiten die in verschillende periodes optreden ongelijke gevallen zijn, en de benadering dat die rechtsfeiten ongelijk mogen worden behandeld omdat er een rechtvaardiging voor is) het meest

12 Vgl. Happé (1996), p. 296 die in verband met gelijkheidsbeginsel, zij het niet in het kader van de hier aangeroerde intertemporele problematiek, over ‘een assenstelsel van ruimte en tijd’ spreekt.

13 Terzijde merk ik voor de gedachtevorming op dat wanneer het gelijkheidsbeginsel wél een argument zou vormen voor een gelijke behandeling van die rechtsfeiten, men *grosso modo* twee kanten op zou kunnen. Enerzijds kan men uitgaan van een gelijke behandeling op basis van de oude regel, hetgeen een pleidooi inhoudt voor uitgestelde werking (en *in extremis*: voor geen werking van de nieuwe regel). Anderzijds kan men uitgaan van een gelijke behandeling op basis van de nieuwe regel, hetgeen een pleidooi inhoudt voor formeel terugwerkende kracht.

14 Vgl. A-G Wattel in onderdeel 7.21 van zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198, al vindt (ook) daar een vermenging plaats tussen enerzijds de kwestie of genoemde gevallen gelijke gevallen zijn en anderzijds de kwestie of een ongelijke behandeling van die gevallen gerechtvaardigd is: ‘Waar wetgeving verandert, moeten een ingangsdatum en overgangsrecht worden gekozen. Die keuzen hebben altijd iets willekeurigs omdat ‘nieuw’ niet wezenlijk anders is dan ‘oud’, met name niet indien men een geval van één uur vóór het inwerkingtredingstijdstip vergelijkt met een geval van één uur ná dat tijdstip. Het verschil in behandeling van zaken die binnen een termijn vallen en zaken die daarbuiten vallen is onvermijdelijk tenzij men nooit iets wil veranderen en daardoor in beginsel niet ongerechtvaardigd: het gaat in beginsel niet om gelijke gevallen.’

15 Bijv. Schönberg (2000), p. 15: ‘Different treatment over time is justified, and therefore not a violation of equality, as all legal change would otherwise become impossible.’ Popelier (1999), p. 131 noemt het verloop van tijd als een objectief gegeven dat een verschil in maatregelen rechtvaardigt. Vgl. ook EHRM 20 mei 2008, EHRC 2008/90 (*Twizell*) waarin de belanghebbende een nabestaandenuitkering op grond van de nieuwe wet werd geweigerd omdat zijn echtgenote vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet was overleden, en waarin het EHRM de ongelijke behandeling als gevolg van het gebruik van een ‘cut-off date’ gerechtvaardigd achtte, omdat hoe arbitrair een dergelijke datum ook is, het gebruik ervan veelal onvermijdelijk is bij de invoering van een nieuw systeem.

16 Dit kan overigens ook als een element worden gezien dat verklaart waarom er geen sprake is van vergelijkbare gevallen. De scheidslijn tussen een rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling en een rechtvaardiging voor het aanmerken van gevallen als onvergelijkbare gevallen is dun.

17 Dit element van rechtvaardiging kan soms wel *mutatis mutandis* in het gedrang zijn bij het zogenoemde ‘wetgeven per persbericht’; zie par. 11.5.3.

zuiver is, kan derhalve worden gediscussieerd. Wat voor het perspectief van het gelijkheidsbeginsel duidelijker ligt, is welke gevallen sowieso als vergelijkbare gevallen kunnen worden aangemerkt: rechtsfeiten die op hetzelfde moment optreden. Ik stel daarom het perspectief van het gelijkheidsbeginsel meer gericht af: primair beschouw ik als gelijke gevallen *feiten die ratione materiae onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode*.¹⁸ Dit betekent dat als primair gezichtspunt van het gelijkheidsbeginsel voor overgangsrechtsvorming geldt dat rechtsfeiten die optreden in dezelfde periode gelijk zouden moeten worden behandeld.

Dit gezichtspunt brengt in beginsel¹⁹ mee dat het gelijkheidsbeginsel pleit vóór onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en tegen (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking. Eerbiedigende werking betekent immers dat de nieuwe rechtsregel niet van toepassing is op rechtsfeiten die voortvloeien uit bepaalde bestaande rechtstoestanden, terwijl hij wel van toepassing is op rechtsfeiten die voortvloeien uit nieuwe rechtstoestanden. In dezelfde periode optredende feiten die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen, zouden dus verschillend worden behandeld. Het verlenen van eerbiedigende werking staat daardoor op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel.²⁰ Het gelijkheidsbeginsel vormt een argument om een rechtsregel toe te passen op alle rechtsfeiten die optreden na het feitelijke ingangstijdstip, derhalve zonder onderscheid te maken tussen bestaande en nieuwe rechtstoestanden.

Hierbij dienen nog drie opmerkingen te worden geplaatst. Ten eerste betekent het zojuist gestelde geenszins dat eerbiedigende werking een *schending* van het gelijkheidsbeginsel inhoudt. Aangevoerd is alleen dat het gelijkheidsbeginsel pleit voor onmiddellijke werking (met exclusieve werking). Anders gezegd: voor eerbiedigende werking dient een rechtvaardiging te zijn. Die rechtvaardiging kan gelegen zijn in het rechtszekerheidsbeginsel, dat dan voldoende zwaar moet wegen.

Ten tweede bestaan er twee accentverschillen met de 'gebruikelijke' wijze waarop het materiële gelijkheidsbeginsel wordt toegepast om te toetsen of een regelgeving niet discrimineert. Het eerste accentverschil is dat bij die toetsing de vraag aan de orde is of een geval dat op zich *buiten* het toepassingsbereik van de regel valt, toch onder die regel zou moeten vallen. Bij het onderhavige perspectief van het gelijkheidsbeginsel op overgangsrechtsvorming gaat het om gelijke behandeling van feiten die op zich juist *binnen* het toe-

18 Zie ook – zij het in het kader van het vraagstuk van overgangsrecht bij rechtsvorming door de rechter en zij het niet in het kader van het belastingrecht – Haazen (2000), p. 473: 'Uit een oogpunt van gelijkheid behoort slechts relevant te zijn wanneer de feiten (...) zich voordeden: *op feiten uit dezelfde periode moet dezelfde regel worden toegepast*' (originele cursivering.).

19 Voor een belangrijke uitzondering verwijs ik naar de derde opmerking hierna.

20 Vergelijk over de spanning tussen het verlenen van eerbiedigende werking en het gelijkheidsbeginsel ook Prast (1979), p. 1190, Van Dijk (1991), p. 182, Van Bruggen (1995), p. 247-248, Popelier (1999), p. 5, Niessen (2000), Voss en Brussee (2000), p. 14, Van der Burg (2001), p. 34-35, Weggeman (2001), p. 62-63, Gribnau (2005), p. 97 en Schuver-Bravenboer (2006b), p. 611, alsmede de Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5-6, Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999), p. 2 en 6, en bijv. Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 60. Opmerking verdient dat in HR 13 oktober 1999, BNB 2000/143 weliswaar werd overwogen 'Het gelijkheidsbeginsel schrijft evenwel de wetgever niet voor bij de invoering van een wetsbepaling *steeds* een overgangsregeling met eerbiedigende werking te treffen' (cursivering MP) maar dat daaruit naar mijn mening niet mag worden afgeleid dat de Hoge Raad in beginsel meent dat het gelijkheidsbeginsel in het algemeen pleit vóór eerbiedigende werking. De overweging kan namelijk niet los worden gezien van de context, te weten dat (a) de belanghebbende een beroep deed op het gelijkheidsbeginsel, en (b) een specifiek geval aan de orde was waarin het wellicht gelet op het gelijkheidsbeginsel wél voor de hand had gelegen – maar de wetgever dacht daar anders over – om eerbiedigende werking te verlenen, nu het aan de orde zijnde vervallen van de aftrekbaarheid van boetes zonder eerbiedigende werking meebracht dat boetes ter zake van vóór de inwerkingtreding beboetbare feiten fiscaal verschillend werden behandeld afhankelijk van het – vanuit het perspectief van de belastingplichtige bezien willekeurige – feit of de boete vóór (wel aftrekbaar) of ná (niet aftrekbaar) de inwerkingtreding is opgelegd.

passingsbereik van de regel vallen, waarbij vervolgens de vraag is of eerbiedigende werking gerechtvaardigd is nu daardoor dergelijke feiten van het toepassingsbereik worden uitgezonderd.²¹ Een tweede accentverschil is dat bij de 'gebruikelijke' toepassing van het gelijkheidsbeginsel een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel teneinde onder de betreffende regel te vallen. Bij het onderhavige perspectief van het gelijkheidsbeginsel op overgangsrechtsvorming is juist aan de orde dat het voordeliger is om niet onder de regel te vallen (maar onder de eerbiedigende werking).²²

Een derde opmerking is dat het gelijkheidsbeginsel niet zonder meer pleit vóór onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en tegen (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking. Het kan namelijk zijn dat in een concreet geval enerzijds het rechtszekerheidsbeginsel krachtig pleit voor eerbiedigende werking en anderzijds het gelijkheidsbeginsel evenzo krachtig pleit voor een gelijke behandeling van feiten die optreden in dezelfde periode. In dat geval kan het wenselijker zijn dat niet alleen voor feiten die voortvloeien uit bestaande rechtstoestanden een vorm van eerbiedigende werking wordt geregeld, maar dat voor feiten die voortvloeien uit nieuwe rechtstoestanden – in verband met het gelijkheidsbeginsel – ook dat regime geldt. Gedacht kan worden aan uitgestelde werking of een ingroei- of afbouwregeling die in het algemeen geldt. Bij een eventuele afschaffing van de hypotheekrenteaftrek zou dit aan de orde kunnen zijn. Opmerking verdient dat wanneer de nieuwe regel dus zelfs niet (volledig) van toepassing is op rechtsfeiten die voortvloeien uit nieuwe rechtstoestanden, duidelijk is dat het 'doel van het recht' in zoverre het onderspit heeft gedolven.

Het primaire gezichtspunt van het gelijkheidsbeginsel dat rechtsfeiten die optreden in dezelfde periode gelijk zouden moeten worden behandeld, betekent overigens dat het gelijkheidsbeginsel neutraal staat wat de werkingsregel (terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking) van een wijziging betreft. Voor het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht impliceert dit dat terugwerkende kracht niet op gespannen voet staat met het gelijkheidsbeginsel.

6.2.5 'Doel van het recht'

Een tweede fundering van het beginsel van onmiddellijke werking kan worden gevonden in het 'doel van het recht'. Na rechtszekerheid (vóór eerbiedigende werking) en rechtsgelijkheid (vóór onmiddellijke werking) komt hierin ook de derde rechtswaarde van Radbruch terug, de *Zweckmäßigkeit*, zij het op een veel minder abstract niveau. Waar Radbruchs doelgerichtheid zich op het niveau van de rechtsorde bevindt, gebruik ik het 'doel van het recht' als een abstracte term om hetgeen wat met regelgeving inhoudelijk wordt nagestreefd, aan te duiden. Aan de inhoud van het doel besteed ik verder geen aandacht, omdat hij mede afhangt van maatschappelijke en politieke opvattingen en mijn onderzoek daarop niet gericht is. Daarbij verdient opmerking dat met de term 'doel van het recht' niet wordt gesuggereerd dat er één doel is; regelgeving zal immers de verwezenlij-

21 Bij nadere beschouwing is er overigens geen fundamenteel verschil aan de orde: in beide situaties valt een geval uiteindelijk buiten het toepassingsbereik van de regel wegens een bepaalde kwaliteit. Bij de 'gebruikelijke' toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is die kwaliteit hetzij het missen van een bepaald kenmerk dat voor toepassing van de betreffende regel vereist is, hetzij het hebben van een bepaald kenmerk waardoor een uitzonderingsregel van toepassing is. Bij het onderhavige perspectief van het gelijkheidsbeginsel op overgangsrechtsvorming is die kwaliteit het hebben van een kenmerk waardoor de uitzondering in de vorm van eerbiedigende werking van toepassing is.

22 Dit accentverschil is er niet wanneer een voordelige wijziging aan de orde is en de wijziging alleen geldt voor nieuwe rechtstoestanden, met als gevolg dat de oude rechtstoestanden worden uitgezonderd van die voordelige wijziging. Alsdan zullen degenen die onder de 'eerbiedigende werking' vallen, liever onder de nieuwe regel willen vallen. Vergelijk voor een voorbeeld HR 15 november 2000, BNB 2001/26, waarin het beroep op schending van het gelijkheidsbeginsel werd afgewezen.

king van verschillende, niet zelden gedeeltelijk botsende, rechtswaarden en maatschappelijke waarden nastreven.

Van belang in verband met de invloed van het 'doel van het recht' op het leerstuk van het overgangsrecht is de notie dat verandering van het recht noodzakelijk kan zijn en dat de regelgever dus zijn regelgeving moet kunnen wijzigen.²³ Aangezien de maatschappij in beweging is, zal ook het recht voortdurend aangepast moeten kunnen worden aan nieuwe en veranderde omstandigheden, (politieke) beleidsdoelen, inzichten, preferenties, technieken, etc. Bekend en aansprekend is de uitdrukking: 'Jede Zeit hat ihr Recht, jedes Recht seine Zeit'.²⁴ Het zal veelal in het belang van het te bereiken 'doel van de nieuwe regel' zijn dat de nieuwe regel zo snel mogelijk effectief is en derhalve een zo groot mogelijk toepassingsbereik heeft.²⁵ Omdat het verlenen van eerbiedigende werking het toepassingsbereik beperkt en in die zin het doorvoeren van wijzigingen vertraagt, pleit het 'doel van het recht' tegen eerbiedigende werking en vóór onmiddellijke werking. Dit geldt sterker naarmate het nieuwe recht meer als 'beter recht' wordt gezien dan het oude recht.²⁶

Het 'doel van het recht' als argument voor onmiddellijke werking vindt voorts ondersteuning in het democratiebeginsel. Ten eerste zouden normen van toepassing moeten kunnen zijn waarvoor op dat moment voldoende democratische legitimatie is en, samenhangend, ten tweede zou men niet gebonden behoren te blijven aan normen uit het verleden, waarin de politieke machtsverhoudingen wellicht anders waren.²⁷ Indien enerzijds als een uiterste uitwerking van het democratiebeginsel zou worden gezien dat volksvertegenwoordigers gemachtigd zijn radicaal alle regels te veranderen zodra zij democratisch aan de macht zijn gekomen²⁸ en anderzijds het tegenwicht dat het rechtszekerheidsbeginsel in dat verband biedt wordt gezien als een typische uitdrukking van de idee van de rechtsstaat, dan komt daarin de spanning tussen democratie en rechtsstaat naar voren. Overigens lijkt het mij voor de hand te liggen dat in het democratiebeginsel besloten zit dat er een zekere eerbied dient te zijn voor regelgeving die onder een voorganger tot stand is gekomen, hetgeen een argument tegen terugwerkende kracht impliceert indien en voor zover die terugwerkende kracht zich zou uitstrekken tot een periode waarin een andere regering en Staten-Generaal aan de macht waren.²⁹ De verhouding tussen het democratiebeginsel en overgangsrecht heb ik niet nader onderzocht.

Het 'doel van het recht' en de daarmee verbandhoudende voorkeur voor onmiddellijke werking boven eerbiedigende werking is verder terug te vinden in rechtseconomische literatuur, die vooral de gedachte dat het nieuwe recht 'beter recht' is, vooropstelt en relatief strikt doordenkt. Op de rechtseconomische benadering van overgangsrecht kom ik afzonderlijk terug in hoofdstuk 7.

Opgemerkt zij dat voor zover het nieuwe recht als 'beter recht' kan worden gezien ook voor het verleden, van het 'doel van het recht' een argument uitgaat ten faveure van het verlenen van terugwerkende kracht (zie par. 6.3.4).

23 Vgl. Brouwer (2003), p. 69, Gribnau (2005), p. 80-82, en Craig (2006), p. 612 en 635.

24 Jeukens (1965), p. 69.

25 Vgl. Fisch (1997), p. 1088 met verwijzingen.

26 Vgl. Popelier (1999), p. 47-48 met verwijzingen.

27 Vgl. Graetz (1977), p. 79, Fisch (1997), p. 1121-1122, Popelier (1999), p. 195 en Sampford (2006), p. 73.

28 Vgl. Troy (2000), p. 1333.

29 Vgl. Waldron (2004), p. 646 en Sampford (2006), p. 68-74, alsmede Groenhuijsen (1987), p. 26-27, die naar de stelling van Cicero verwijst dat evenmin als een regelgever een inbreuk kan maken op de rechtsmacht van zijn opvolger, hij bevoegd is regels te geven voor een periode waarin zijn voorganger in functie was. Sampford (2006), p. 71 merkt terecht op dat, zo terugwerkende kracht ondemocratisch zou zijn, zulks niet geldt voor een terugwerkende kracht die beperkt blijft tot de periode waarin de betreffende regering aan de macht is gekomen (*intra-term retrospectivity*).

6.2.6 Voorrangsbeginselen

Vanuit een abstracte invalshoek pleiten derhalve het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' vóór onmiddellijke werking van een nieuwe regel, terwijl het rechtszekerheidsbeginsel daartegen pleit indien met de onmiddellijke werking verwachtingen zouden worden geschonden.³⁰ De aanvaarding van onmiddellijke werking als overgangsrechtelijke hoofdregel duidt erop dat aan het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' tezamen *prima facie*³¹ een relatief zwaarder gewicht toekomen dan aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het beginsel van onmiddellijke werking is te zien als een *voorrangsbeginsel*. Het is te beschouwen als het *prima facie* resultaat van de afweging tussen enerzijds het rechtszekerheidsbeginsel en anderzijds het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht, waarbij de laatste twee het meeste gewicht in de schaal leggen. Het rechtszekerheidsbeginsel dient in beginsel voorrang te verlenen aan het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht. Ook het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht kan als een voorrangsbeginsel worden gezien; het rechtszekerheidsbeginsel heeft bij die afweging *prima facie* een relatief zwaarder gewicht dan mogelijke 'tegenbelangen'.

Met een voorrangsregel (zie par. 3.5.4) heeft een *voorrangsbeginsel* gemeen dat het een norm is die in een situatie waarin beginselen en belangen met elkaar botsen, aangeeft welke beginselen/belangen voorrang hebben. Een *voorrangsbeginsel* is echter geen voorrangsregel. Het beginselkarakter overheerst het regelkarakter: een *voorrangsbeginsel* dicteert niet, maar geeft een argument in een bepaalde richting (te weten onmiddellijke werking respectievelijk geen terugwerkende kracht). In een concreet wetgevingsgeval kan van het *voorrangsbeginsel* worden afgeweken. In een dergelijk geval vindt een (her)afweging plaats van de beginselen achter dat *voorrangsbeginsel*, eventueel tezamen met andere beginselen en belangen die in die situatie relevant zijn. Of een *voorrangsbeginsel* in een concreet wetgevingsgeval wordt gevolgd, hangt af van de omstandigheden van het geval. In hoofdstuk 8, 9 en 11 ga ik daarop uitgebreid in.

6.2.7 Problematiek van incommensurabiliteit

Hiervoor heb ik een onderbouwing gegeven van de *voorrangsbeginselen*. De oplettende lezer zal hebben opgemerkt dat ik (a) een verklaring heb gegeven voor die *voorrangsbeginselen* en daarbij (b) als uitgangspunt heb genomen de geformuleerde *voorrangsbeginselen*, maar dat ik niet (c) heb aangegeven *waarom* de afweging van de onderliggende

30 Zie voor het positioneren van het vraagstuk van onmiddellijke werking of eerbiedigende werking in de spanningsverhouding tussen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid bijv. ook Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5-6, Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999), p. 2 en 6, Voss en Brussee (2000), p. 14 en Bartel (2005), p. 33. Het vraagstuk wordt ook neergezet in de spanningsverhouding tussen het honoreren van verwachtingen en de behoefte/noodzaak van veranderingen, vgl. Donner (1984), p. 460 en Troy (2000), p. 1331-1332, alsmede Peeters (1999), p. 92-93 die spreekt over de 'delicate verhouding' tussen enerzijds de verplichting van de wetgever tot aanpassen van regelgeving aan nieuwe ontwikkelingen, veranderende inzichten, etc. en anderzijds de verplichting om te voorzien in betrouwbare en bestendige regelgeving (in vergelijkbare zin Verheij (1997), p. 43).

31 Hoewel ik de term *prima facie* eerder al heb gebruikt, sta ik er nu kort bij stil. Strikt genomen betekent de term 'op het eerste gezicht', hetgeen niet steeds een normatieve connotatie heeft; mogelijk zelfs dat hij een negatieve connotatie heeft in de zin dat de suggestie wordt gewekt dat wanneer er nader onderzoek plaatsvindt, juist tot een tegengestelde conclusie wordt gekomen. Het juridisch gebruik van *prima facie* wijkt in de regel van dit laatste af. Zo wijst bijv. Herlitz (1994), p. 394-395 in een artikel over het concept 'prima facie' erop dat 'prima facie case' op twee verschillende manieren wordt gebruikt, namelijk kort gezegd (a) voor bewijs dat in redelijke mate een bepaalde conclusie aannemelijk maakt, maar dat – zelfs bij ontbreken van tegenbewijs – niet doorslaggevend hoeft te zijn; of, sterker, (b) voor bewijs dat, wanneer geen tegenbewijs wordt geleverd, tot een bepaalde conclusie dwingt. Wat van dit onderscheid zij, mij gaat het erom dat *prima facie* hier een normatieve connotatie heeft. In dit onderzoek gebruik ik *prima facie* met die connotatie.

beginselen en belangen zo uitvalt. Met betrekking tot het voorrangsbeginsel van onmiddellijke werking heb ik bijvoorbeeld aangegeven dat het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' tezamen *prima facie* een relatief zwaarder gewicht hebben dan het rechtszekerheidsbeginsel. Dit laatste is een goede verklaring voor het voorrangsbeginsel, maar het is niet volledig sluitend te motiveren *waarom* de weegschaal in het nadeel van het rechtszekerheidsbeginsel uitslaat. Dit valt ook moeilijk verder te onderbouwen, hetgeen verband houdt met de in par. 3.5.5 beschreven problematiek van incommensurabiliteit. Het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' zijn incommensurabel.

De voorrangsbeginselen vertonen een zekere verwantschap met hetgeen gebeurt wanneer men, ondanks dat de betreffende belangen incommensurabel zijn, extreme resultaten – waarbij het ene belang niet of nauwelijks wordt gerealiseerd ten voordele van een hogere realisatie van het andere belang – afwijst. Zoals in par. 3.5.5 opgemerkt lijkt mij dat dan in feite de veronderstelling is dat de afwegingsresultaten suboptimaal zijn in de zone van extreme afwegingsresultaten. Ook voorrangsbeginselen zijn in zekere zin gebaseerd op veronderstellingen. Bij het beginsel van onmiddellijke werking betreft dat de veronderstelling dat het de rechtvaardigheid ten goede komt indien in zoverre het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' meer worden gerealiseerd dan het rechtszekerheidsbeginsel. Men kan ook van een rechtspolitiek vermoeden spreken.³²

6.2.8 Verhouding met hoofdstuk 5

In het vorige hoofdstuk heb ik betoogd dat vanuit een materieel oogpunt het onderscheid tussen onmiddellijke werking en formeel terugwerkende kracht relatief is. Dit lijkt op gespannen voet te staan met de in dit hoofdstuk genoemde overgangsrechtelijke beginselen van onmiddellijke werking en van het verbod van terugwerkende kracht. Toch is het gestelde in het vorige hoofdstuk te verzoenen met de overgangsrechtelijke beginselen.

In het vorige hoofdstuk is het verschil tussen onmiddellijke werking en terugwerkende kracht genuanceerd door erop te wijzen dat de bezwaren tegen terugwerkende kracht ook kunnen worden aangevoerd tegen onmiddellijke werking. Daarbij is vooral gewezen op het rechtszekerheidsbeginsel en de economische effecten. In het vorige hoofdstuk zijn derhalve buiten beschouwing gelaten argumenten – beginselen en belangen – die vóór onmiddellijke werking pleiten. In dit hoofdstuk zijn dergelijke argumenten, te weten het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht, wel meegenomen.

6.2.9 Verschil in initieel gewicht overgangsrechtelijke beginselen

Een verschil tussen het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht en het beginsel van onmiddellijke werking betreft het initiële gewicht, hetgeen kan worden verklaard aan de hand van de fundering van de beginselen.

Het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht heeft een zwaarder initieel gewicht dan het beginsel van onmiddellijke werking. Weliswaar geldt voor beide beginselen dat ze soms voorrang moeten verlenen aan andere beginselen en belangen, maar de andere beginselen en belangen dienen in het geval van terugwerkende kracht meer gewicht in de schaal te leggen om voorrang te verkrijgen dan die andere beginselen en belangen in het geval van onmiddellijke werking.³³ Anders gezegd: (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking in plaats van onmiddellijke werking (met exclusieve

32 Ik ben hier geïnspireerd door Popelier (1999), p. 180, die opmerkt dat de Duitse rechter 'als een vermoeden bij een onmiddellijke werking [formuleert], dat het vertrouwen in de bestendigheid van een rechtsregel in het algemeen niet méér beschermenswaardig is dan het algemeen belang in de wijziging.'

33 Vgl. De Die (1991), p. 103-105, Popelier (1999), p. 180 en Weggeman (2001), p. 70.

werking) is minder ongebruikelijk dan terugwerkende kracht in plaats van geen terugwerkende kracht.

De achtergrond van het verschil in initieel gewicht kan worden gevonden in de fundering van deze beginselen. Het beginsel van onmiddellijke werking steunt op het gelijkheidsbeginsel en op het doel van het recht maar staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel. Dit betekent dat, indien de regelgever in eerbiedigende werking voorziet, dit weliswaar op gespannen voet kan staan met het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht, maar wel het rechtszekerheidsbeginsel wordt gediend. Het beginsel van onmiddellijke werking ondervindt een inherente tegenkracht van het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel, en dan met name het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen, is een belangrijk correctiemechanisme op het beginsel van onmiddellijke werking.³⁴ Een tegengewicht is in mindere mate aanwezig bij het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht. Het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht steunt op het rechtszekerheidsbeginsel, maar staat, zoals hiervoor gezien (par. 6.2.4), niet op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel. Anders geformuleerd: terugwerkende kracht schendt wel het rechtszekerheidsbeginsel, en het gelijkheidsbeginsel wordt erdoor normaliter niet in het bijzonder gediend.³⁵ Wel kan indien en voor zover het nieuwe recht als 'beter recht' kan worden gezien ook voor het verleden, vanuit het 'doel van het recht' een argument uitgaan vóór terugwerkende kracht. Niettemin, de fundering van het (voorrangs)beginsel van het verbod van terugwerkende kracht lijkt mij steviger, aan minder sterke tegenkrachten onderhevig te zijn, dan de fundering van het (voorrangs)beginsel van onmiddellijke werking.

6.3 VERBOD VAN TERUGWERKENDE KRACHT; NADERE GEWICHTSBEPALING

6.3.1 Inleiding

Hiervoor heb ik de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen van onmiddellijke werking en van het verbod van terugwerkende kracht op een abstract niveau neergezet in de perspectieven van het rechtszekerheidsbeginsel, van het gelijkheidsbeginsel en van het 'doel van het recht'. In deze paragraaf en par. 6.4 ga ik in op factoren die het gewicht van de overgangsrechtelijke beginselen nader bepalen. Daarbij nuanceer ik de hiervóór gehanteerde perspectieven van het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht'. In het abstracte perspectief heb ik de perspectieven gehanteerd als elk eenduidig in een bepaalde richting wijzend, maar van eenduidigheid is niet steeds sprake. Ik ga eerst in op terugwerkende kracht en in de volgende paragraaf op onmiddellijke werking.

6.3.2 Andere bezwaren tegen terugwerkende kracht

In de literatuur worden behalve het argument van rechtszekerheid ook nog andere bezwaren tegen terugwerkende kracht aangevoerd. Weliswaar snijden veel van die bezwaren hout, maar de meeste zijn te herleiden tot of houden verband met het rechtszekerheids-

34 Popelier (1997), p. 571-581 (en Popelier (1999), p. 180) en Peeters (1999), p. 95. Vgl. tevens Prast (1978), p. 40, de Raad van State in Kamerstukken II, 1981-1982, 17 544, B, p. 5, De Die (1991), p. 105, Van Bruggen (1995), De Jonckheere (1998), p. 147, en Happé en Pauwels (2005), p. 68.

35 Zie ook, maar tevens voor een nuancering, par. 6.3.5.

beginsel.³⁶ Ik geef hierna een kort overzicht van verschillende bezwaren, met uitzondering van de in par. 6.3.5 aan de orde komende bezwaren vanuit het gelijkheidsbeginsel.

Prast noemt in zijn preadvies over terugwerkende kracht in het belastingrecht, behalve de rechtszekerheid, ook als argumenten tegen terugwerkende kracht onder meer dat terugwerkende kracht (a) het beginsel schaadt, dat een rechtsnorm niet in werking behoort te treden voordat zij als zodanig is bekendgemaakt en (b) verkregen rechten kan schaden.³⁷ Voor het eerste bezwaar geldt hetzij dat het uitgaat van de onjuiste opvatting dat terugwerkende kracht impliceert dat een wet eerder in werking treedt dan de wet wordt bekendgemaakt (zie par. 2.2.4) hetzij dat het inhoudelijk geen additioneel argument is naast het argument van rechtszekerheid. Het tweede bezwaar kan valide zijn, maar zoals eerder in par. 4.3.4 aangegeven, meen ik dat de leer van de verkregen rechten, zo al bruikbaar in het belastingrecht, weinig toegevoegde waarde heeft naast het rechtszekerheidsbeginsel.

Een argument dat voorts tegen terugwerkende kracht wordt aangevoerd, is dat terugwerkende kracht het eigendomsrecht kan schenden.³⁸ Ook dit argument zie ik in de context van het belastingrecht niet zozeer als een zelfstandig normatief argument.³⁹ Aantasting van het eigendomsrecht is inherent aan belastingheffing. Of belastingheffing nu wel of niet gebeurt op basis van een wet waaraan terugwerkende kracht is verleend, is in dat opzicht niet zo relevant. Wat aantasting van het eigendomsrecht in het geval van belastingheffing waarbij terugwerkende kracht aan de orde is, nijpender kan maken dan in het geval van 'normale belastingheffing', is dat de eerstgenoemde belastingheffing onverwacht en onvoorzien is. In dit laatste komt het rechtszekerheidsbeginsel terug, zodat in zoverre het eigendomsrecht geen additioneel argument is tegen terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Uit de jurisprudentie van toetsing van terugwerkende kracht van belastingheffing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM (eigendomsrecht) volgt ook dat voor de vraag of het eigendomsrecht wordt geschonden de nadruk ligt op de vraag of gerechtvaardigde verwachtingen worden aangetast.⁴⁰ Wel is het feit dat aan belastingheffing eigen is dat het eigendomsrecht en de bestedingsvrijheid aan de orde zijn, van belang voor het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel (zie par. 11.2.2).

Daarnaast zijn er argumenten tegen terugwerkende kracht die corresponderen met algemene elementen van belang van rechtszekerheid, die eerder in par. 4.2 aan de orde zijn geweest. Zo staat terugwerkende kracht op gespannen voet met de autonomie van burgers,⁴¹ welk bezwaar verwant is met de samenhang tussen rechtszekerheid en (handels-, beslissings-, en bestedings)vrijheid van burgers.⁴² Verder zijn er zijdelingse bezwaren tegen terugwerkende kracht die eerder in par. 4.2 in zijn algemeenheid zijn genoemd in verband met het belang van rechtszekerheid onder de noemer van het voorkomen van

36 Vgl. ook Sampford (2006), p. 77 die verschillende argumenten tegen terugwerkende kracht bespreekt en uiteindelijk concludeert dat het argument dat terugwerkende kracht in beginsel onrechtvaardig is 'ultimately rests on the claim that retrospective law fails to provide guidance, and disrupts the expectations people have formed on the basis of existing law.' Ook bijv. Juratowitch (2008), p. 43-60 bespreekt verschillende argumenten en komt tot de conclusie dat het rechtszekerheidsbeginsel de belangrijkste 'rationale' is voor de *presumption against retroactivity*.

37 Prast (1978), p. 12.

38 Vgl. Shaviro (2003), p. 291.

39 In het Nederlandse rechtssysteem is het eigendomsrecht wél een belangrijke technisch-juridische toetsingsgrond, nu de bescherming van het eigendomsrecht is neergelegd in art. 1 Eerste Protocol EVRM en de rechter belastingwetgeving in formele zin aan dat artikel kan toetsen, terwijl toetsing van dergelijke wetgeving aan het (ongeschreven) rechtszekerheidsbeginsel niet mogelijk is. Zie uitgebreid bijlage D.4.

40 Bijv. Munzer (1982), p. 470, Edinger (1995), p. 13, Troy (2000), p. 1341-1342, Brouwer (2003), p. 73, Sampford (2006), p. 76-77 en Juratowitch (2008), p. 48-49.

42 Zie bijv. ook Jeukens (1965), p. 74 over het negatieve effect van terugwerkende kracht op de idee van de wet als waarborg voor de vrijheid van burgers.

negatieve effecten van (door burgers ervaren) onbetrouwbaarheid van de overheid. Wanneer een regelgever terugwerkende kracht aan regelgeving verleent, kan dit als onbetrouwbaar overkomen. Burgers kunnen het moreel onjuist vinden dat de regelgever 'de spelregels tijdens de wedstrijd of achteraf' verandert.⁴³ Het respect voor, en het gezag van, de wetgever kan worden geschaad.⁴⁴ Hierin schuilt een belangrijk – moeilijk meetbaar maar desalniettemin niet te geringschatten – bezwaar tegen terugwerkende kracht. Terugwerkende kracht kan niet alleen een negatieve invloed hebben op de acceptatie van de betreffende regel, maar kan in het algemeen het gezag van de regelgever ondermijnen en daarmee tot gebrek aan acceptatie van andere regels leiden.⁴⁵ Op het gebied van belastingrecht kan bijvoorbeeld de morele bereidheid van burgers om belasting te betalen, om aan hun belastingverplichtingen te voldoen, afnemen,⁴⁶ al heb ik niet onderzocht of dat empirisch ondersteuning vindt.⁴⁷ Bovendien kan gepercipieerde afname van betrouwbaarheid van het recht de (gedrag)sturende functie van het recht in het gedrang brengen.⁴⁸ Tot slot, het verlenen van terugwerkende kracht kan het 'vestigingsklimaat' verslechteren vanwege de inbreuk op de rechtszekerheid, aan welke zekerheid internationale bedrijven sterk hechten.⁴⁹

Opmerking verdient overigens dat het argument van de belastingmoraal van burgers juist ook een argument kan zijn vóór het verlenen van terugwerkende kracht, bijvoorbeeld om belastingontwijking te bestrijden. Idee is – niet ten onrechte – dat de belastingmoraal ermee gediend is indien burgers die 'geen gekunstelde belastingbesparende constructies toepassen', zien dat misbruik of oneigenlijk gebruik zo snel mogelijk wordt aangepakt.⁵⁰

Een aantal van vorenstaande bezwaren komt ook terug in (rechts)economische bezwaren tegen terugwerkende kracht. Zo kan door burgers ervaren onbetrouwbaarheid van de regelgeving leiden tot hogere beslissingskosten omdat, gegeven de kennelijke onvoorspel-

- 43 Vergelijk voor deze duiding Feteris (1992), onderdeel 3, en McDonnell (2007), p. 2:6, alsmede A-G Langemeijer die spreekt over het verschuiven van de doelpalen tijdens de wedstrijd (onderdeel 2.8 van de conclusie voor HR 26 september 2008, NJ 2008/522). Zie ook Troy (2000), p. 1330 en 1340 en vgl. Van Soest (1979), p. 411: 'Maar boven(...)uit gaat nog het besef, dat het in beginsel onrecht zou zijn in de publieke lasten der burgers wijziging te brengen met terugwerkende kracht.'
- 44 Vgl. Prast (1978), p. 12, Geppaart (1978), p. 110, Van Brederode (1996), p. 18-19 en Brouwer (2003), p. 73.
- 45 Vgl. Jeukens (1965), p. 74.
- 46 Bijv. Prast (1978), p. 12, Geppaart in Prast (1978a), p. 12, Logue (1996), p. 1142, Gribnau (2005), p. 90, Loomer (2006), p. 72, en McDonnell (2007), p. 2:7.
- 47 Opgemerkt zij wel dat het OECD (2008), p. 11 in algemene zin aangeeft: 'many of those consulted advised that taxpayers are more likely to undertake aggressive tax planning where and when they perceive unfairness in the tax system.'
- 48 Vgl. Harper (2006), p. 395, Sampford (2006), p. 233-234 en McDonnell (2007), p. 2:6 en 2:9. Zie echter/ook par. 7.2.6, 7.2.7 en 7.3.2 over het al dan niet voorzien in eerbiedigende werking bij stimuleringsregels – vanuit een rechtseconomisch perspectief – in verband met de effectiviteit van toekomstige stimuleringsregels.
- 49 Zo wijst de Raad van State bijvoorbeeld in het kader van het advies voor het (later ingetrokken) wetsvoorstel van een WIR-premiebelasting – dat naar het oordeel van de Raad van State 'verkregen rechten' zou schenden – op het negatieve effect op het investeringsklimaat (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 5 en 11). Zie verder over het negatieve effect van (materieel) terugwerkende kracht op het 'fiscale vestigingsklimaat' bijv. Koning (1990), p. 297, Gribnau (2005), p. 90-91, De Soeten (2005), p. 50-51, McDonnell (2007), p. 2:9, alsmede bijv. de brief van de NOB van 9 november 2007 (in verband met het wetsvoorstel 'Overige fiscale maatregelen 2008').
- 50 Zie bijv. stellig Lievaart (1979), onderdeel II-6. Zie ook Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, nr. 3, p. 3, en Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 14. Vgl. ook Zwemmer en Langereis in Prast (1978a), p. 26 en 28, Sampford (2006), p. 97 en 231, en – zij het niet in het kader van terugwerkende kracht – OECD (2008), p. 15 dat als noodzaak tot de ontwikkeling van strategieën om *aggressive tax planning* tegen te gaan onder meer noemt 'to protect the integrity of the tax system' en 'reassuring the majority of tax payers' (cursivering MP).

baarheid van regelgeving, bij het maken van beslissingen met een veelheid van mogelijke rechtsgevolgen rekening moet worden gehouden.⁵¹ Verder wordt aangevoerd dat onzekerheid over de betrouwbaarheid van het recht tot gevolg heeft dat burgers overgaan op inefficiënt risicomijdend gedrag.⁵² De eerder genoemde mogelijke lagere bereidheid bij burgers om belastingregelgeving na te leven, kent ook een economische component. Verminderde naleving van belastingverplichtingen zal veelal leiden tot hogere handhavingskosten. Deze kosten en de kosten van verminderde naleving *an sich* worden ook wel 'demoralization costs' genoemd.⁵³

In een bijzondere situatie komt nog een additioneel argument tegen het verlenen van terugwerkende kracht naar voren. Dit betreft de situatie waarin een burger en de overheid een geschilpunt hebben en in dat verband reeds in een procedure voor de rechter zijn verwikkeld. Wanneer in die situatie de wetgever een wet zou invoeren die het door de overheid ingenomen standpunt zou bevestigen, en aan die wet terugwerkende kracht zou verlenen waardoor die wet ook van toepassing is op lopende procedures, zou de burger in feite een effectieve toegang tot een onafhankelijke rechter worden ontnomen. De wetgever gaat *de facto* op de stoel van de rechter zitten.⁵⁴ Naast het argument van rechtszekerheid gaat in een dergelijke situatie ook van zowel de idee van machtscheiding als de notie van een *fair trial* en in dat verband de *equality of arms* een argument uit tegen het verlenen van terugwerkende kracht.⁵⁵ Vooral in de jurisprudentie van het EHRM is te zien dat wanneer eenmaal een geschil in de rechterlijke instantie is terechtgekomen, het verlenen van terugwerkende kracht in beginsel onjuist wordt geacht.⁵⁶ Een en ander geldt *a fortiori* voor een situatie waarin een burger een rechterlijke procedure wint en een wet met terugwerkende kracht vervolgens zou leiden tot aantasting van het gezag van gewijsde van een rechterlijke uitspraak.

In vooral de context van het strafrecht komt nog een ander argument tegen het verlenen van terugwerkende kracht naar voren, dat overlap vertoont met het hiervoor genoemde argument vanuit de idee van machtscheiding. Dit argument speelt bijvoorbeeld bij de vraag wat erop tegen is om aan regelgeving die voorziet in hogere straffen terugwerkende kracht te verlenen, dat wil zeggen ook van toepassing te verklaren ten aanzien van strafbare feiten die voor de wijziging zijn gepleegd. *Indien* die hogere straffen rechtvaardig worden geacht voor toekomstige strafbare feiten, waarom dan niet voor strafbare feiten die voor de wijziging zijn gepleegd en die toen al strafbaar waren (vergelijk de idee van 'het nieuwe recht is beter recht' als argument voor het verlenen van terugwerkende kracht)?⁵⁷ Popelier stelt zelfs dat het verbod van terugwerkende kracht van verzwaring van straffen niet gegrond kan zijn op het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien het recht de betreffende handeling reeds uitsloot als handelingsalternatief en het daarom niet opgaat de ernst van de straf als element op te nemen in de berekening om de daad al dan niet te

51 Vgl. Troy (2000), p. 1344. Vanuit een positieve invalshoek: betrouwbaarheid van regelgeving maakt beslissingskosten lager, zie bijv. Fisch (1997), p. 1105 en Peeters (1999), p. 98.

52 Troy (2000), p. 1344-1345, alsmede Laitos (1997), p. 103-104 en Peeters (1999), p. 98. Graetz (1977), p. 64 geeft aan te betwijfelen of risicomijdend gedrag ook *inefficient* is; Graetz wijst in dit verband op andere onzekerheden waarmee rechtssubjecten moeten omgaan, hetgeen niet als inefficiënt wordt gezien (p. 65-66). Zie uitgebreider over deze rechtseconomische visie op risico van wetswijzigingen par. 7.2.4.

53 Zie Goldberg (1994), p. 329 en Logue (1996), p. 1142; vgl. McDonnell (2007), p. 2:7. Kritisch over het bestaan en de hoogte van deze kosten toont zich bijv. Graetz (1977), p. 72, voetnoot 77.

54 Dit argument tegen terugwerkende kracht wordt ook algemener aangevoerd; zie bijv. Groenhuisen (1987), p. 51, Witteveen (1996), p. 268 en Van Gestel (2004), p. 1706 e.v.

55 Vgl. Popelier (1999), p. 134 e.v. die spreekt over een spanning met het 'recht op een behoorlijke rechtsbedeling'.

56 Zie uitgebreid bijlage D.5.3.

57 Zie bijv. Waldron (2004), p. 643-646 die deze vragen opwerpt en op zich geen bezwaar ziet vanuit individueel oogpunt maar wel vanuit de 'integrity of the penal system as such'.

stellen.⁵⁸ Die stelling lijkt mij door haar algemeenheid niet volledig houdbaar. Zo speelt bij een strafbaar feit als het 'rijden door rood' het rechtszekerheidsbeginsel naar mij voor- komt wel degelijk een rol als grond voor het verbod van retroactieve strafverhogingen; aangenomen kan worden dat de hoogte van de straf een rol speelt bij overwegingen van een burger om toch 'door rood' te rijden.⁵⁹ Bij gevallen zoals moord lijkt mij het rechtsze- kerheidsbeginsel echter inderdaad een meer marginale rol te spelen als argument tegen bijvoorbeeld een retroactieve strafverhoging.⁶⁰ Toch wordt ook dit laatste bezwaarlijk gevonden. Een belangrijk argument hiervoor is dat een functie van de idee van machten- scheiding onder druk komt te staan: het voorkomen van overheidswillekeur.⁶¹ De wetge- ver behoort algemene wetten op te stellen.⁶² Enigszins kort door de bocht betekent dit onder meer dat ten tijde van het opstellen van een wet er bij de wetgever een 'sluier van onwetendheid' dient te zijn ten aanzien van op welke personen de wet van toepassing zal zijn.⁶³ Voor zover terugwerkende kracht aan de orde is, is het echter in principe mogelijk exact vast te stellen welke gevallen en welke personen onder het toepassingsbereik van de regel vallen.⁶⁴ Het verbod van terugwerkende kracht van strafverhogingen⁶⁵ lijkt daarom *ook* gegrond op de wens dat er een waarborg dient te zijn tegen op de persoon

58 Popelier (1999), p. 61.

59 In die zin ook Juratowitch (2008), p. 53.

60 Vgl. Popelier (1999), p. 61 (en Popelier (2006), p. 21-22), Waldron (2004), p. 646 en Juratowitch (2008), p. 53.

61 Meer in het algemeen wordt een verband gelegd tussen terugwerkende kracht en overheidswille- keur; vgl. Jeukens (1965), p. 75-76, Oud (1970), p. 178, Munzer (1982), p. 463, Troy (2000), p. 1342- 1343 en Raitio (2003), p. 192 (en Raitio (2008), p. 11: 'the ratio of non-retroactivity is to protect individuals from the arbitrariness of the legislator and administration'). Ellis (1995), p. 7 merkt op dat het legaliteitsbeginsel, met zijn functie van bescherming van het individu tegen willekeur van de overheid, in belangrijke mate zou worden uitgehold als men niet de eis van een anterieure wet zou stellen.

62 Vergelijk over het belang van algemeenheid bijv. Böhtlingk (1958), alsmede Neumann (1986), p. 212: 'the central idea of the liberal legal system is that of the generality of the law', en Van Male (1988), p. 264: 'als waarborg voor de burger vervult het algemeenheidspostulaat in de klassieke wetsidee de belangrijkste functie.'

63 Vgl. ook Sampford (2006), p. 78 die eveneens de 'veil of ignorance' van Rawls in deze context gebruikt. Men kan het nog op een andere manier uitdrukken: de wetgever – net als Vrouwe Jus- ticia – dient blind te zijn voor het geval dat, of de persoon die, zich aandient (vgl. Eijlander (2004), p. 490).

64 Vgl. Juratowitch (2008), p. 55-56. Omdat enerzijds anders zou worden aanbeland op het epineuze terrein van de vraag wat de eis van algemeenheid van wetgeving inhoudt (hoe algemeen is alge- meen?) en anderzijds de beantwoording van die vraag niet veel toegevoegde waarde heeft voor dit onderzoek, zie ik af van een uitgebreide analyse van de vraag in hoeverre terugwerkende kracht op gespannen voet staat met de eis van algemeenheid van wetgeving. Ik merk wel op dat wanneer de formeel-logische benadering van Brouwer (1990), p. 163-168 wordt gevolgd, die span- ning er wel is. Met betrekking tot de eis van algemeenheid ten aanzien van rechtssubjecten heeft Brouwer voor de afbakening van algemeen ten opzichte van individueel het criterium gezocht in het toepassingsbereik, waarbij hij een onderscheid maakt tussen het actuele en het potentiële toepassingsbereik van een norm. Vrij weergegeven: het actuele toepassingsbereik betreft de ver- zameling rechtssubjecten die op een bepaald moment onder het toepassingsbereik van een norm vallen. Bij algemene normen is het logisch niet uitgesloten dat het actuele toepassingsbereik ver- andert, terwijl bij individuele normen het actuele toepassingsbereik niet kan veranderen. Uit- gaande van deze benadering staat naar mijn mening het verlenen van terugwerkende kracht aan een regel op gespannen voet met de eis van algemeenheid: het potentiële toepassingsbereik valt immers samen met het actuele toepassingsbereik voor zover het het 'terugwerkende kracht'-deel van de regel betreft. Vgl. Jeukens (1965), p. 76: 'dat het algemene karakter der wet, met name het vooraf onbepaald zijn van het aantal gevallen waarin de wet toepassing zal vinden, in zoverre aan de wet terugwerkende kracht verleent, in beginsel niet meer aanwezig is.' Expliciet over het ver- band tussen het verbod van terugwerkende kracht en de eis van algemeenheid bijv. Neumann (1986), p. 213 en 222 e.v., Groenhuijsen (1987), p. 27 en 36, Juratowitch (2008), p. 55-56, en de auteurs genoemd door Sampford (2006), p. 77. Zie ook Westerman (2003), p. 24, zij het dat zij met algemeenheid vooral doelt op de algemeenheid, de 'onbedoeldheid', met betrekking tot het resul- taat.

65 Knigge (1984), p. 265; art. 7, lid 1, EVRM en bijv. EHRM 9 februari 1995, NJ 1995/606 (Welch).

gerichte wetgeving, die al dan niet tot stand komt onder de druk van de – mogelijk door wraakzucht geïnspireerde – publieke opinie.⁶⁶ Op zichzelf zou eenzelfde redenering ook gelden voor het belastingrecht, maar het verschil in aard met het strafrecht – vooral wat de mate van de ingrijpendheid van overheidsingrijpen betreft – maakt dat er geen noodzaak is om te voorzien in een algemeen verbod op terugwerkende kracht als een waarborg dat de situatie zich niet kan voordoen dat de belastingwetgever terugwerkende kracht aan een wijziging verleent met het oog op een bepaald individu. Dat neemt niet weg dat *als* die situatie zich zou dreigen voor te doen, het verbod van overheidswillekeur – alsmede het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel – zich daartegen zou verzetten.

Tot slot zij opgemerkt dat een – met name in de Amerikaanse literatuur genoemd – argument nog is dat terugwerkende kracht op gespannen voet staat met de notie van ‘due process of law’.⁶⁷ De ‘due process of law clauses’ zijn opgenomen in amendementen bij de Amerikaanse Constitutie⁶⁸ en zijn moeilijk te omschrijven, mede omdat ze geen duidelijke equivalent in het Nederlandse rechtssysteem hebben.⁶⁹ Behalve een procedureel element (garantie op een behoorlijke rechtspleging) kent de ‘due process of law’ een inhoudelijk – een ‘substantive’ – element dat ziet op de waarborg dat een beperking van iemands leven, vrijheid of bezit niet op een willekeurige of onredelijke wettelijke regel steunt.⁷⁰ Het lijkt mij dat de argumenten van willekeur en onredelijkheid reeds worden afgedekt door de argumenten van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Daar komt bij dat kennelijk de Amerikaanse rechter een beroep op strijdigheid van terugwerkende kracht van belastingwetgeving met de ‘due process clause’ niet honoreert, enkele oude zaken daargelaten.⁷¹

6.3.3 Rechtszekerheidsbeginsel

Ik kom nu aan bij een punt van nuancering van de invalshoek van rechtszekerheid. Het rechtszekerheidsbeginsel, en vooral het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen, geven sterke argumenten tegen terugwerkende kracht. Voorts heb ik in par. 4.4.1 laten zien dat in het geval terugwerkende kracht aan regelgeving wordt verleend, dit gepaard kan gaan met gebeurtenissen die op gespannen voet staan met andere aspecten van rechtszekerheid. Het rechtszekerheidsbeginsel behoeft evenwel niet eenduidig tegen terugwerkende kracht te pleiten. Onder omstandigheden kunnen er andere aspecten van rechtszekerheid zijn die juist zijn gediend bij terugwerkende kracht. Te denken valt aan de omstandigheid dat wetgeving onduidelijk is; het aspect van duidelijkheid kan dan, zo geeft ook bijvoorbeeld Fuller aan,⁷² pleiten voor het verlenen van terugwerkende

66 Zie Groenhuijsen (1987), p. 55 en 58 en Popelier (1999), p. 61 (en Popelier (2006), p. 22). Vgl. ook Juratowitch (2008), p. 55-56, alsmede Waldron (2004), p. 646: ‘retrospective legislation of this kind often has a dangerous individualized feel to it; it is not general in the way that we want legislative reasoning to be’, alsmede – zij het over het strafrechtelijke verbod van terugwerkende kracht in het algemeen – Van Dorst (1978), p. 181-182: ‘het voorkomt dat de overheid de schijn op zich laadt met het oog op bepaalde personen wetten tot stand te brengen om hen aldus te kunnen bestraffen.’

67 Munzer (1977), p. 391. Zie verder bijv. Edinger (1995), p. 18 en Troy (2000), p. 1349-1350.

68 Het gaat om het vijfde en veertiende amendement bij de Constitutie die, voor zover hier relevant, luiden: ‘No person shall be (...) be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation’ respectievelijk ‘(...) nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; (...)’.

69 Boon (2001), p. 147. Vgl. Pennock e.a. (1977), p. 206: ‘the inherent difficulty is compounded by the fact that due process is peculiarly an American phenomenon: no other legal system has anything quite like it’ en over de inhoud van ‘due process of law’: ‘natural justice is perhaps too narrow (...), and the rule of law too broad’ (p. 69).

70 Boon (2001), p. 127.

71 Zie bijv. *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), alsmede Figler (1995), Logue (1996), p. 1167-1168 en International Academy of Comparative Law (2007), p. 514-517.

72 Fuller (1969), p. 53, 92 en 104.

kracht.⁷³ Ook de (mede)wetgever heeft in algemene zin gewezen op de soms tegenstrijdige aspecten van rechtszekerheid:⁷⁴

‘Deze rechtszekerheid speelt zich echter af in een ingewikkeld spanningsveld. Enerzijds kan het verlenen van terugwerkende kracht aan een maatregel een zekere aantasting van de rechtszekerheid van de burger betekenen. Anderzijds kan echter de rechtszekerheid van de burger in het geding komen indien geen terugwerkende kracht wordt verleend aan een wetswijziging die een verduidelijking aanbrengt in een bestaande regeling. De onduidelijkheid zou dan pas worden weggenomen op een later tijdstip dan het tijdstip van ontstaan van onduidelijkheid. Immers, indien aan een maatregel geen terugwerkende kracht wordt verleend, blijft de onduidelijkheid die bestaat met betrekking tot de uitleg van een bepaling bestaan voor de periode van inwerkingtreding tot aan de inwerkingtreding van de wijziging van die bepaling. Per individueel geval zal steeds een zorgvuldige afweging gemaakt moeten worden tussen de beide aspecten van rechtszekerheid. Na verloop van tijd zal de eerstgenoemde vorm van rechtszekerheid van de burger steeds zwaarder wegen in de afweging.’⁷⁵

6.3.4 ‘Doel van het recht’

Zoals hiervoor opgemerkt gaat van het ‘doel van het recht’ een argument uit ten faveure van het verlenen van terugwerkende kracht indien en voor zover het nieuwe recht als ‘beter recht’ kan worden gezien ook voor het verleden. Dit argument van ‘beter recht’ wordt vooral door rechtseconomen aangevoerd (zie uitgebreider par. 7.2.3 en 7.2.4). Naar mijn mening is evenwel terughoudendheid met het aanvoeren van dat argument op haar plaats, omdat (i) het de vraag is of de assumptie dat het nieuwe recht ‘beter recht’ is zonder meer juist is, samenhangend, (ii) er niet steeds eenstemmigheid zal bestaan over de kwalificatie ‘beter recht’, en (iii) het nog maar de vraag is of, zo het nieuwe recht al ‘beter’ is, zulks ook geldt ten aanzien van een reeds verstreken periode waarin transacties e.d. hebben plaatsgevonden in een juridische context waarin met dat recht nog geen rekening kon worden gehouden (zie par. 7.3 en 7.4).

Dat neemt niet weg dat het ‘beter recht’-argument soms wel degelijk valide kan zijn. Ik denk dan vooral aan de situaties waarin de bestaande wetgeving omissies bevat of mogelijkheden biedt tot ongewenste belastingontwijking, en het nieuwe recht reparatiewetgeving bevat.⁷⁶ Ik zie geen sterke tegenargumenten⁷⁷ tegen de stelling dat in die situaties het nieuwe recht beter kan worden geacht en dat daarom vanuit het ‘doel van het recht’ een pleidooi uitgaat naar een zo groot mogelijk temporeel toepassingsbereik. Daarbij komt dat ook vanuit het perspectief van het oude recht reparatie met terugwerkende kracht bijdraagt aan de realisatie van ‘het doel van het recht’; immers doordat het oude

73 Vgl. ook Popelier (1999), p. 131 en Juratowitch (2008), p. 44 en 62-63. Zie ook par. 4.4.2.

74 Het argument van het scheppen van duidelijkheid, dan wel van het wegnemen van onzekerheid, over fiscale gevolgen, wordt door de wetgever bijvoorbeeld soms aangehaald om terugwerkende kracht (mede) te rechtvaardigen, niet alleen in geval van reparatie van technische fouten in de wetgeving (bijv. Kamerstukken II, 1994-1995, 24 334, nr. 3, p. 16, en Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, B, p. 6) maar ook wanneer een inhoudelijke reparatie aan de orde is (bijv. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 20, Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, nr. 3, p. 2, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, nr. 3, p. 1 en 6, Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 11). Illustratief voor dit laatste bijv. Kamerstukken I, 2003-2004, 29 026, C, p. 1: ‘In de afweging heb ik mede betrokken dat de praktijk geen belang heeft bij procedures, waarvan de afloop onzeker is, maar bij duidelijkheid met betrekking tot de beoogde rechtsgevolgen, zowel voor degenen die bij reguliere inwerkingtreding de constructie tijdig zouden hebben kunnen afronden als degenen die daar niet toe in staat zouden zijn.’ Ook de Raad van State acht reparatie soms geboden met het oog op het voorkomen van rechtsonzekerheid (zie Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, A, p. 1-2).

75 Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 3.

76 Vgl. Sampford (2006), p. 60 en 233.

77 Tenzij en voor zover de reparatiewetgeving *overkill* bevat.

recht mankementen vertoonde kon in zoverre het oude recht niet aan zijn doel beantwoorden. Dit laatste maakt tevens duidelijk dat, zo al vanuit het democratiebeginsel een argument is aan te voeren tegen het verlenen van terugwerkende kracht omdat inbreuk zou worden gemaakt op de macht van de voorgaande regelgever (zie par. 6.2.5), het nauwelijks op gespannen voet staat met het democratiebeginsel om in de genoemde gevallen (i.e. omissies en belastingontwijking) terugwerkende kracht te verlenen aan reparatiewetgeving; daarmee wordt immers bewerkstelligd dat de regelgeving die de voorgaande regelgever heeft opgesteld beter tot haar recht komt.⁷⁸

Verder kan het 'doel van het recht' voor terugwerkende kracht pleiten ingeval de vrees bestaat dat de werking van de nieuwe regel in de toekomst gedeeltelijk wordt geërodeerd als gevolg van zogenoemde aankondigingseffecten (zie uitgebreider par. 11.3).⁷⁹ Teneinde aankondigingseffecten te voorkomen kan de wetgever overwegen terugwerkende kracht te verlenen tot het moment van aankondiging van de nieuwe regel; het zogenoemde 'wetgeven per persbericht' (zie hierover uitgebreider par. 11.5).

Een speciaal geval betreft nog de zogenoemde 'surprise retroactive tax', die door sommige (rechts)economen wordt bepleit.⁸⁰ Anders dan bij de rechtseconomische benadering die in hoofdstuk 7 aan de orde komt en waarbij een kerngedachte is dat het efficiënt is dat burgers *anticiperen* op (formeel en/of materieel) terugwerkende kracht van wijzigingen, gaat het hier juist om de voordelen van het *eenmalig* verlenen van *onverwachte* (dus *niet-anticipeerbare*) terugwerkende kracht. Een 'surprise retroactive tax' is gebaseerd op de idee dat de beste belasting er één is die men niet kan ontwijken en waarbij geen distorsies optreden.⁸¹ Beargumenteed wordt dat bijvoorbeeld het onverwacht verlenen van formeel terugwerkende kracht aan een tariefsverhoging of aan een intrekking van een belastingvrijstelling efficiënt kan zijn, omdat rechtssubjecten hierop hun gedrag niet meer kunnen aanpassen.⁸²

Ik merk op dat hier op zich geen enkele aandacht is voor de zelfstandige waarde van rechtszekerheid. Geplaatst in de waardetrias van Radbruch: het 'doel van het recht' wordt verabsoluteerd ten koste van de rechtszekerheid. Mede om die reden ga ik verder niet in op deze theoretische idee van de 'surprise retroactive tax'. Opmerking verdient nog wel dat (andere) rechtseconomen betwijfelen of een 'surprise retroactive tax' wel efficiënt is op lange termijn.⁸³ Een belangrijk tegenargument is dat een dergelijke belasting kan leiden tot inefficiënte verandering van toekomstig gedrag van belastingplichtigen indien deze er niet op vertrouwen dat het een eenmalige actie was.

6.3.5 Gelijkheidsbeginsel

In par. 6.2.4 heb ik aangegeven dat het gelijkheidsbeginsel in beginsel niet wordt gediend door het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving. In deze paragraaf geef ik kort enige nadere, soms tegenstrijdige, gezichtspunten aan die uit het gelijkheidsbeginsel kunnen voortvloeien. Bij de eerste drie gezichtspunten wordt uitgegaan van het in

⁷⁸ Vgl. Sampford (2006), p. 70-71.

⁷⁹ In een advies met betrekking tot een niet-fiscaal wetsvoorstel definieert de Raad van State het aankondigingseffect als: 'gedrag dat wordt geïnspireerd door de aankondiging van een voorgenomen wetswijziging en dat in de periode tot invoering van die wijziging ernstig afbreuk doet aan de met het voorstel beoogde effecten' (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3).

⁸⁰ Zie bijv. Levmore (1993), met name p. 273-278.

⁸¹ Zie voor een korte beschrijving Logue (2000), p. 1516-1517, voordat hij de efficiëntie van een dergelijke belasting in twijfel trekt.

⁸² Een verondersteld voordeel is verder dat dan belastingtarieven voor de toekomst omlaag kunnen, hetgeen voordelig wordt geacht omdat toekomstig gedrag dan minder wordt verstoord door de (immers lagere marginale) belastingtarieven; zie Levmore (1993), p. 273.

⁸³ Bijv. Goldberg (1994), p. 330, Logue (1996), p. 1171-1173 en Logue (2000), p. 1516-1519 met verwijzingen.

par. 6.2.4 gehanteerde perspectief dat inhoudt dat als gelijke gevallen worden gezien feiten die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode. Bij de andere gezichtspunten wordt een ander perspectief gehanteerd.

Ten eerste kan het gelijkheidsbeginsel een argument *tegen* terugwerkende kracht zijn. De situatie kan zich namelijk voordoen in het belastingrecht dat terugwerkende kracht ertoe leidt dat aan twee feiten die beide *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode, verschillende rechtsgevolgen worden verbonden, omdat met betrekking tot het ene feit nog wél en met betrekking tot het andere feit niet meer de terugwerkende kracht van de nieuwe regel kan worden geëffectueerd. Deze situatie kan zich vooral voordoen bij aanslagbelastingen zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, en dan vooral wanneer de periode van terugwerkende kracht lang is. Dat een nieuwe wettelijke regel wordt ingevoerd waaraan terugwerkende kracht wordt verleend, lijkt mij namelijk geen grond – geen ‘nieuw feit’ – om een navorderingsaanslag ex. art. 16 AWR op te leggen.⁸⁴ Dit betekent dat een ongelijke behandeling kan ontstaan afhankelijk van het – willekeurige – feit of de aanslag over het desbetreffende jaar al dan niet reeds is opgelegd; is de aanslag nog niet opgelegd dan kan de nieuwe regel in beginsel nog wel worden toegepast, terwijl de nieuwe regel niet kan worden toegepast ingeval de aanslag wel reeds is opgelegd.⁸⁵

Ten tweede staat het op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel wanneer de terugwerkende kracht zich niet uitstrekt tot een bepaald feitelijk ingangstijdstip, maar de reikwijdte afhankelijk wordt gesteld van een gebeurtenis die losstaat van het rechtsfeit, zoals het geval is wanneer een overgangsrechtelijke regel bepaalt dat de desbetreffende materieelrechtelijke wijziging van toepassing is op alle jaren waarvoor de aanslag nog niet definitief is vastgesteld ten tijde van bijvoorbeeld het feitelijk ingangstijdstip. Van een spanning met het gelijkheidsbeginsel is dan sprake,⁸⁶ aangezien de toepassing van de nieuwe regel dan afhangt van het – willekeurige – feit of, in het voorbeeld, een aanslag al dan niet reeds definitief is vastgesteld.⁸⁷ Gevolg kan immers zijn dat feiten die op zich *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode, ongelijk worden behandeld. Het gelijkheidsbeginsel pleit er daarom op zich voor dat, als terugwerkende kracht wordt verleend, de terugwerkende kracht zich uitstrekt tot een bepaald feitelijk ingangstijdstip.

Ten derde kan het gelijkheidsbeginsel soms juist ook een gezichtspunt opleveren waarin een argument *vóór* het verlenen van terugwerkende kracht besloten zit. Te denken valt aan de situatie waarin in de rechtspraktijk steeds van een zekere rechtstoepassing werd uitgegaan en op een gegeven moment uit een arrest van de Hoge Raad blijkt dat de juiste rechtstoepassing anders is. Omdat – tenzij de Hoge Raad een overgangsregel formuleert – die rechtstoepassing dan leidend is voor alle openstaande jaren, kan een ongelijke behan-

84 Zie hierover par. 11.12.2, waarin tevens kort wordt ingegaan op de vraag of bij aangiftebelastingen wel zou kunnen worden nageheven ex. art. 20 AWR.

85 Vgl. Harkema (1999), p. 333 en Meussen (2004), p. 2.

86 Vgl. de Raad van State (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 11), Bavinck (1991), p. 108 en Essers (2004), p. 3. Ook de staatssecretaris onderkent dat het willekeurig kan zijn om aan te sluiten bij het al dan niet onherroepelijk vaststaan van de aanslag (zie Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 9). Dat er sprake is van spanning met het gelijkheidsbeginsel impliceert uiteraard niet dat er sprake is van een *schending* van dat beginsel; er kan immers sprake zijn van een rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling (vgl. voor een iets andere situatie HR 11 juni 1997, BNB 1997/396).

87 Materieel komt de hiervoor beschreven situatie nagenoeg overeen met de hier beschreven situatie; formeel is het verschil dat bij de tweede situatie de overgangsrechtelijke regel op zichzelf reeds leidt tot een ongelijke behandeling afhankelijk van het al dan niet opgelegd zijn van een aanslag, terwijl bij de eerste situatie de overgangsrechtelijke regel dat op zichzelf niet doet, maar die ongelijke behandeling het gevolg is van de combinatie met art. 16 AWR.

deling ontstaan van feiten die *ratione materiae* onder die rechtstoepassing vallen en die optreden in dezelfde periode, naargelang de aanslag al dan niet onherroepelijk vaststaat. Het gelijkheidsbeginsel kan dan een argument zijn vóór het verlenen van terugwerkende kracht.⁸⁸ Het gelijkheidsbeginsel geeft evenwel niet eenduidig die richting aan: de ongelijke behandeling kan worden weggenomen door de oude rechtspraak voorop te stellen, maar ook, alternatief, door de 'nieuwe' rechtstoepassing als uitgangspunt te nemen. In het laatste geval zou op onherroepelijke aanslagen moeten worden teruggekomen (of, alternatief, zou kunnen worden voorzien in een correctie in het eerst openstaande jaar),⁸⁹ in het eerste geval zou moeten worden voorzien in reparatiewetgeving met terugwerkende kracht.⁹⁰

Een vierde gezichtspunt is geïnspireerd op de toetsing door de Belgische rechter van terugwerkende kracht van wetgeving. De Belgische rechter toetst terugwerkende kracht namelijk aan (althans via) het gelijkheidsbeginsel:

'B.4.6. Het principe van de niet-retroactiviteit van de wetten (...) is een algemeen rechtsbeginsel. Het verlenen van terugwerkende kracht aan regels dreigt een rechtsonzekerheid te doen ontstaan, zodat een verschil in behandeling dat eruit zou voortvloeien, ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet slechts toelaatbaar zou zijn, indien bijzondere omstandigheden zulks verantwoorden.'⁹¹

Het komt mij voor dat deze toetsing op twee manieren kan worden benaderd. Ten eerste kan de techniek om aan het rechtszekerheidsbeginsel te kunnen toetsen, worden benadrukt. Toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt bewerkstelligd via toetsing aan het gelijkheidsbeginsel dat in de Belgische grondwet is opgenomen (de genoemde artikelen 10 en 11⁹²).⁹³ In zoverre kan aan het gelijkheidsbeginsel en deze jurisprudentie geen additioneel argument tegen terugwerkende kracht worden ontleend. Men kan deze jurisprudentie ook op een abstractere manier bezien; zo merkt Van Orshoven op dat het gaat

88 Vgl. Stevens (2002), p. 1338. Een onderbelicht punt in geschriften over (de positie van de Raad van State ten opzichte van) terugwerkende kracht is dat de Raad van State met het oog op het gelijkheidsbeginsel juist heeft gepleit vóór een beperkte vorm van terugwerkende kracht (ten nadele van belastingplichtigen) in zijn advies met betrekking tot het – later ingetrokken – wetsvoorstel dat zag op reparatie van het baksteenarrest (zie Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B, punt 4; zie daarover bijlage A.3.6), in welk advies de Raad van State voor het overige zeer kritisch was over de voorgestelde terugwerkende kracht (zie par. 1.1).

89 Wellicht dat het gelijkheidsbeginsel de achterliggende reden was dat de Hoge Raad in het aankoopkosten deelnemingen-arrest (HR 24 mei 2002, BNB 2002/262), waarin de rechter was 'omgegaan' (in het voordeel van belastingplichtigen) door te bepalen dat aankoopkosten deelnemingen wél reeds in het jaar van de aankoop aftrekbaar waren bij de bepaling van de belastbare winst, een gunstige overgangsregel formuleerde ('In gevallen waarin in het verleden kosten ter zake van de aankoop van een deelneming als onderdeel van de kostprijs zijn geactiveerd, zullen die kosten alsnog in aanmerking kunnen worden genomen').

90 Let wel: het gestelde is zuiver vanuit de optiek van een gelijke behandeling van rechtsfeiten die in dezelfde periode optreden (dus afgezien van tegenargumenten).

91 Arbitragehof 19 februari 1997, RW 1997/1998, 113. Dit is een niet-fiscale zaak; zie voor een fiscale zaak waarin terugwerkende kracht aan het gelijkheidsbeginsel wordt getoetst Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, B.15-B.20. Ook in Oostenrijk wordt terugwerkende kracht aan het gelijkheidsbeginsel getoetst (zie Thuronyi (2003), p. 78).

92 Art. 10 luidt: 'Er is in de Staat geen onderscheid van standen. De Belgen zijn gelijk voor de wet; zij alleen zijn tot de burgerlijke en militaire bedieningen benoembaar, behoudens de uitzonderingen die voor bijzondere gevallen door een wet kunnen worden gesteld. De gelijkheid van vrouwen en mannen is gewaarborgd.' Art. 11 luidt: 'Het genot van de rechten en vrijheden aan de Belgen toegekend moet zonder discriminatie verzekerd worden. Te dien einde waarborgen de wet en het decreet inzonderheid de rechten en vrijheden van de ideologische en filosofische minderheden.'

93 Vgl. Van Orshoven (1998), p. 17 en Popelier in onderdeel 3 van haar annotatie bij Hof van Cassatie 17 november 2005, RW 2005/2006, 1469.

om het 'zonder discriminatie verzekeren van het recht op rechtszekerheid'.⁹⁴ Het komt mij voor dat hierin een additioneel gezichtspunt vanuit het gelijkheidsbeginsel tegen terugwerkende kracht besloten ligt. Het perspectief van het gelijkheidsbeginsel is dan een andere, een abstractere, dan het primaire perspectief, waarbij getoetst wordt of rechtsfeiten die optreden in dezelfde periode, gelijk worden behandeld. Het perspectief is dat verschillende wijzigingen worden vergeleken: worden wijzigingen overgangsrechtelijk op gelijke wijze behandeld? *Gegeven* de overgangsrechtelijke hoofdregel van onmiddellijke werking, betekent het verlenen van terugwerkende kracht aan een bepaalde wijziging een ongelijke behandeling van die wijziging ten opzichte van andere wijzigingen. Waar bij burgers normaliter het 'recht op rechtszekerheid' in zoverre geëerbiedigd wordt dat geen terugwerkende kracht wordt verleend, wordt bij burgers ten aanzien van wie die wijziging van toepassing is, het 'recht op rechtszekerheid' in zoverre geweld aangedaan dat zij worden geconfronteerd met een wijziging waaraan terugwerkende kracht wordt verleend.

Tot slot merk ik op dat het gelijkheidsbeginsel soms een argument kan zijn vóór het verlenen van terugwerkende kracht, bijvoorbeeld indien er sprake is van lacuneuze wetgeving omdat ongewenste belastingontwijking mogelijk is of omdat zij een omissie bevat. Het perspectief van het gelijkheidsbeginsel is meer materieel gekleurd; het perspectief is of maatschappelijk of economisch vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld of, nog abstracter, of belastingplichtigen hun 'fair share' bijdragen.⁹⁵ Een nieuwe rechtsregel die de betreffende belastingontwijking tegengaat respectievelijk de omissie repareert, wordt ondersteund vanuit het materiële gelijkheidsbeginsel.⁹⁶ Door terugwerkende kracht te verlenen aan de regel kan worden bereikt dat een gelijke behandeling van materieel vergelijkbare gevallen eerder wordt bewerkstelligd.

6.4 ONMIDDELLIJKE WERKING; NADERE GEWICHTSBEPALING

Het beginsel van onmiddellijke werking is gesitueerd in de spanningsverhouding tussen enerzijds het rechtszekerheidsbeginsel en anderzijds het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht'. Ik plaats hierna enige aanvullende en nuancerende opmerkingen. Daarnaast beargumenteer ik dat ook indien er reden is voor het verlenen van eerbiedigende werking, die eerbiedigende werking in beginsel niet onbeperkt dient te zijn ('aanpassingsbeginsel').

6.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel

Een eerste punt van nuancering met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel is dat er reeds vanuit het perspectief van rechtszekerheid zelf een spanning bestaat met betrekking tot verandering van regelgeving. Enerzijds mogen burgers niet ervan uitgaan dat het recht statisch is. Burgers mogen niet onvoorwaardelijk ervan uitgaan dat rechtsregels tot in lengte van dagen ongewijzigd blijven; zij moeten dus rekening houden met de mogelijkheid dat rechtsregels kunnen veranderen.⁹⁷ Anderzijds is er wel het belang dat het recht zekerheid dient te bieden en regels daarom wel een bepaalde mate van duurzaam-

⁹⁴ Van Orshoven (1998), p. 18.

⁹⁵ Vgl. Sampford (2006), p. 60 en Happé (2007), p. 72-75.

⁹⁶ Vgl. Stevens (2007), p. 1367-1368: 'Rechtszekerheid kent haar grenzen. Belasting moet namelijk gemeenschappelijk worden opgebracht. (...) Wat de een minder betaalt, betaalt de ander meer. De rechtszekerheid moet daarom worden afgewogen tegenover het gelijkheidsbeginsel en het belang van de ander niet méér te hoeven betalen dan nodig is. In uitzonderlijke gevallen kan dat zelfs nopen tot wetgeving met terugwerkende kracht' (in vergelijkbare zin Stevens (2005), p. 53). Zie tevens bijv. Lievaart (1979), onderdeel II-6, Happé (1996), p. 158, Sampford (2006), p. 60, 92-93 en 151, en McDonnell (2007), p. 2:9 en 2:15.

⁹⁷ Vgl. Knigge (1984), p. 145, Scheltema (1984), p. 544, Popelier (1999), p. 175, Peeters (1999), p. 92-93 en Brouwer (2003), p. 69.

heid en bestendigheid hebben, zodat burgers zich bij hun gedragingen op het recht kunnen en mogen oriënteren.

Een tweede punt is dat in bepaalde gevallen er aspecten van rechtszekerheid kunnen zijn die juist pleiten vóór onmiddellijke werking. Onmiddellijke werking heeft immers als voordeel dat met betrekking tot hetzelfde tijdsgebied maar één regel van toepassing is. Bij eerbiedigende werking zijn meer regels van toepassing, te weten behalve de nieuwe regel ook de oude regel of een inhoudelijke overgangsregel. Het recht kan daardoor complexer, minder transparant en moeilijker uitvoerbaar worden, hetgeen op gespannen voet staat met bijvoorbeeld het rechtszekerheidsaspect van duidelijkheid.⁹⁸

6.4.2 Gelijkheidsbeginsel

In par. 6.2.4 is aangegeven dat het gelijkheidsbeginsel pleit voor onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en tegen (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking. Daarbij werd voor het gelijkheidsbeginsel als perspectief gehanteerd of aan feiten die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode, dezelfde rechtsgevolgen worden verbonden. In deze paragraaf ga ik op enige andere perspectieven in.

De vraag kan rijzen of in situaties zoals de situatie waarin de aftrekbaarheid van hypotheekrente zou worden afgeschaft, wel het rechtsfeit – i.c. de hypotheekrente – centraal moet worden gesteld voor het gezichtspunt van gelijkheidsbeginsel. Betoogd kan worden dat een persoon die een hypotheeklening heeft afgesloten voordat de nieuwe regel is ingevoerd, niet vergelijkbaar is met een persoon die dat erna heeft gedaan. Centraal zou dan staan de rechtstoestand; een reeds bestaande rechtstoestand is niet steeds voldoende vergelijkbaar met een nieuwe rechtstoestand. Zou een vergelijking van rechtstoestanden als perspectief worden gehanteerd, dan zou het gelijkheidsbeginsel juist eerder pleiten voor een ongelijke behandeling van reeds bestaande rechtstoestanden ten opzichte van nieuwe rechtstoestanden; bijvoorbeeld in de vorm dat eerbiedigende werking wordt verleend voor bestaande rechtstoestanden. Ik geef er evenwel de voorkeur aan om ook in een situatie zoals die van de afschaffing van de hypotheekrente vast te houden aan het primaire perspectief van vergelijking van rechtsfeiten die in dezelfde periode optreden. Dat staat niet in de weg aan het eventueel toekennen van betekenis aan het verschil tussen een reeds bestaande rechtstoestand en een nieuwe rechtstoestand. Dit verschil kan dan worden aangevoerd als een mogelijke rechtvaardigingsgrond voor een verschil in behandeling tussen rechtsfeiten die in dezelfde periode optreden.⁹⁹ Reden om vast te houden aan het perspectief van vergelijking van rechtsfeiten, is ten eerste dat blijft worden aangesloten bij het doel van de nieuwe regel: de nieuwe regel geeft aan welke rechtsgevolgen worden verbonden aan feiten die kwalificeren als rechtsfeit; uitzonderingen behoeven dan rechtvaardiging. Ten tweede – daarmee samenhangend – is een voordeel dat de rol van het proportionaliteitsbeginsel groter is. Weliswaar is dat beginsel ook bij ongelijke behandeling van ongelijke gevallen van belang, maar het lijkt mij een meer prominente rol te spe-

98 Zie voor dit argument van eenvoud ten faveure van onmiddellijke werking bijv. Knigge (1984), p. 146.

99 Vgl. EHRM 20 mei 2008, EHRC 2008/90 (*Twizell*), waarin aan de orde was dat de belanghebbende in aanmerking wenste te komen voor een nabestaandenuitkering op grond van de nieuwe wet, hetgeen hem geweigerd werd omdat zijn echtgenote vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet was overleden en de nieuwe wet alleen op nieuwe gevallen van toepassing was. Het EHRM achtte de ongelijke behandeling (in vergelijking met mannen van wie hun vrouw ná de datum van inwerkingtreding is overleden) als gevolg van het gebruik van een 'cut-off date' gerechtvaardigd, omdat hoe arbitrair een dergelijke datum ook is, het gebruik ervan veelal onvermijdelijk is bij de invoering van een nieuw systeem.

len wanneer wordt uitgegaan van gelijke gevallen.¹⁰⁰ Zo lijkt mij de vraag of het proportioneel is om hypotheekrente in het ene geval wel volledig in aftrek te laten en in het andere geval in het geheel niet, wegens het enkele feit dat het eerste geval een reeds bestaande hypotheeklening betreft en het tweede geval een nieuwe, nadrukkelijker te spelen indien het primaire perspectief is dat hypotheekrenten die in dezelfde periode worden betaald, gelijke gevallen zijn. Zoals in par. 6.2.4 opgemerkt kan in een dergelijk geval de combinatie van enerzijds het rechtszekerheidsbeginsel (pro eerbiedigende werking) en anderzijds het gelijkheidsbeginsel (pro gelijke behandeling feiten die in dezelfde periode optreden) meebrengen dat nieuwe hypotheekleningen onder hetzelfde overgangsregime vallen als de oude hypotheekleningen.

Opmerking verdient overigens ook dat ik hier slechts oog heb gehad voor de (on)gelijke behandeling van enerzijds rechtsfeiten verbandhoudend met rechtstoestanden die reeds bestonden op het moment van inwerkingtreding van een wijziging, en anderzijds rechtsfeiten verbandhoudend met rechtstoestanden die zijn ontstaan na het moment van inwerkingtreding van een wijziging. Het gelijkheidsbeginsel is bij overangsrechtsvorming uiteraard ook van belang in verband met de (on)gelijke behandeling binnen de eerste groep: binnen die groep mag geen ongerechtvaardigd onderscheid worden gemaakt.¹⁰¹

Een ander perspectief van het gelijkheidsbeginsel is of maatschappelijk of economisch vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld (in het voorbeeld: de hypotheekrente en het rentebestanddeel van huurpenningen¹⁰²). Wanneer er verschil in behandeling is van economisch vergelijkbare feiten (hypotheekrente is wel aftrekbaar, maar het rentebestanddeel van huurpenningen zijn niet aftrekbaar), zou een wijziging die dat verschil in behandeling wegneemt (het afschaffen van de aftrek van hypotheekrente; alternatief: rentebestanddeel huurpenningen aftrekbaar) bijdragen aan het gelijkheidsbeginsel. Meer in het algemeen, zoals in par. 6.3.5 ook opgemerkt: indien het oude recht meebrengt dat materieel vergelijkbare gevallen ongelijk worden behandeld, dan pleit het gelijkheidsbeginsel voor een wijziging die zorgt voor een gelijke behandeling.¹⁰³ Zou men aan die wijziging evenwel eerbiedigende werking verlenen, dan blijft wat de gevallen die geëerbiedigd worden betreft de ongelijke behandeling in stand.¹⁰⁴ In een dergelijk geval is er vanuit het gelijkheidsbeginsel een dubbel argument voor onmiddellijke werking (met exclusieve werking): niet alleen omdat de regel dan van toepassing is op alle rechtsfeiten (en er dus geen eerbiediging is van bepaalde rechtsfeiten) maar ook omdat de nieuwe regel

100 Vgl. HR 21 oktober 1992, BNB 1993/29, r.o. 3.2: 'Discriminatie op de grond dat ongelijke gevallen onevenredig ongelijk worden behandeld, doet zich slechts voor bij een overduidelijke onevenredigheid.'

101 Vgl. Popelier (1999), p. 133. Van strijd van een overgangsregel met het gelijkheidsbeginsel was bijvoorbeeld sprake bij het zogenoemde Grootwagenpark-arrest (HR 17 augustus 1998, BNB 1999/122), waarin aan de orde was dat in het kader van een wijziging in de Wet BPM de wetgever in een gunstige overgangsregeling had voorzien maar slechts voor ondernemers die een omvangrijk wagenpark hadden en waarin de Hoge Raad oordeelde dat 'de wetgever (...) in redelijkheid de houders van een omvangrijk wagenpark niet als ongelijk heeft kunnen beschouwen aan de overige houders' en vervolgens dat '[d]e voor ondernemers en instellingen met een omvangrijk wagenpark in de overgangsregeling (...) gemaakte uitzondering kan (...) niet anders worden gezien dan als een willekeurige bevoordeling van die groep belastingplichtigen, die in strijd is met het (...) gelijkheidsbeginsel.' Zie voorts de niet-belastingzaak EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*).

102 Zie bijv. Stevens (2006), p. 1092.

103 Zie ook Popelier (1997), p. 296 die erop wijst dat het gelijkheidsbeginsel soms kan verplichten regelgeving te wijzigen, daarbij mede verwijzend naar Duitse rechtspraak.

104 Vgl. Graetz (1977), p. 79. Meer in het algemeen: wanneer een als onrechtvaardig aangemerkte regel wordt gewijzigd, zou eerbiediging meebrengen dat de onrechtvaardigheid in zoverre nog in stand blijft; vgl. Munzer (1982), p. 455.

op zichzelf bijdraagt aan het opheffen van de ongelijke behandeling van economisch vergelijkbare gevallen.¹⁰⁵

6.4.3 'Doel van het recht'

Hiervoor is onder de noemer 'doel van het recht' het belang geschaard dat regelgeving moet kunnen veranderen en dat nieuwe regels met nieuwe doelstellingen zo snel mogelijk effectief dienen te zijn. Een minder verheven, maar daarmee niet een te minachten, belang dat ook onder de noemer 'doel van het recht' kan worden geschaard, is het belang dat het recht niet onnodig tot te hoge maatschappelijke kosten (bijvoorbeeld uitvoeringskosten aan de kant van de overheid en compliancekosten aan de kant van belastingplichtigen) mag leiden.¹⁰⁶ In geval van eerbiedigende werking zijn met betrekking tot hetzelfde tijdsgebied twee verschillende regels van toepassing: de oude regel of een speciale overgangsregel met betrekking tot de te eerbiedigen rechtstoestanden en de nieuwe regel met betrekking tot de overige rechtstoestanden. Normaliter betekent dit dat de uitvoeringskosten hoger zijn dan in geval van onmiddellijke werking. Bovendien kan het van toepassing zijn van meerdere regels het recht complexer maken, hetgeen behalve tot hogere uitvoeringskosten ook tot hogere kosten bij belastingplichtigen (compliance- en advieskosten) kan leiden.¹⁰⁷ Vanuit het oogpunt van efficiëntie heeft onmiddellijke werking daarom in beginsel de voorkeur boven eerbiedigende werking. Dit kostenaspect pleit evenwel niet steeds voor onmiddellijke werking met exclusieve werking. Zo kan het kostenaspect juist voor eerbiedigende werking pleiten ingeval bijvoorbeeld een wijziging betrekking heeft op een gebied waarbij langdurige overeenkomsten gebruikelijk zijn en waarbij het aantal lopende overeenkomsten zeer omvangrijk is en de wijziging tot aanpassing van de overeenkomsten zou nopen.

Zoals hiervoor aangegeven gebruik ik het 'doel van het recht' als een abstracte term om hetgeen wat met het recht inhoudelijk wordt nagestreefd, aan te duiden. Niet steeds pleit het 'doel van het recht' volledig voor onmiddellijke werking met exclusieve werking. Afhankelijk van diverse factoren, zoals de aard van de wijziging en de grootte van de 'schok' van de wijziging op het maatschappelijke verkeer, kan er ook vanuit het 'doel van het recht' een argument zijn voor een overgangsregel. Zo zou wellicht ingeval de hypotheekrenteaftrek wordt afgeschaft het 'doel van het recht' niet zonder meer pleiten voor exclusieve werking, maar – met het oog op de invloed op de woningmarkt en op het gegeven dat sommige burgers de overwaarde van hun woning reeds hebben benut – bijvoorbeeld voor een geleidelijke afschaffing.

6.4.4 Aanpassingsbeginsel

Als overgangsrechtelijk beginsel geldt het beginsel van onmiddellijke werking. Er kan evenwel in een concrete regelgevingscasus reden zijn om toch in een vorm van eerbiedigende werking te voorzien. Ik meen dat in dat geval het aanpassingsbeginsel leidend dient te zijn. Dit beginsel houdt in dat *uiteindelijk* de nieuwe regel volledig van toepassing dient

105 Vgl. Denissen en Seegers (2003), p. 1666-1668 die de met materieel terugwerkende kracht gepaard gaande inperking van de landbouwwijziging verdedigen door op de daarmee bewerkstelligde gelijke behandeling van winst van agrarische ondernemers en winst van niet-agrarische ondernemers te wijzen.

106 Vgl.: in HR 19 mei 1993, BNB 1993/242, waarin de verdeling in twee loonklassen te ruw werd geacht door de belanghebbende, oordeelde de Hoge Raad dat er geen sprake was van schending van het gelijkheidsbeginsel, in welk verband onder meer werd gewezen op het 'beginsel van de geoorloofde uitvoering (doelmatigheid en eenvoud)'. Vgl. ook HR 14 juni 1995, BNB 1995/252, r.o. 3.4.5-3.4.6, alsmede ECRM 13 oktober 1993, FED 1993/816 (*Feteris-Geerards*) waarin het ECRM geen schending van het gelijkheidsbeginsel aanneemt en daarbij meeweegt 'the desirability to keep rules concerning the determination of taxable income simple and practical.'

107 Graetz (1977), p. 71.

te zijn; ofwel uitgangspunt is dat burgers zich aanpassen aan de nieuwe regel.¹⁰⁸ Voor eerbiedigende werking kan weliswaar plaats zijn, maar slecht tijdelijk.

De argumenten die het aanpassingsbeginsel dragen, zijn in wezen hiervoor reeds aan de orde gekomen. De belangrijkste argumenten zijn uiteraard die welke reeds pleiten voor onmiddellijke werking met exclusieve werking, met name het gelijkheidsbeginsel (gelijke behandeling van rechtsfeiten die in dezelfde periode optreden) en het 'doel van het recht' (hoe langer eerbiedigende werking wordt verleend, hoe langer de nieuwe regel voor zover niet van toepassing is en hoe langer het met de nieuwe regel nagestreefde doel in zoverre niet wordt gerealiseerd¹⁰⁹). De crux van de grondslag van het aanpassingsbeginsel is vooral dat de ten faveure van eerbiedigende werking pleitende argumenten aan gewicht verliezen naarmate de periode van eerbiediging langer wordt. Zo is met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel van belang dat burgers niet ervan mogen uitgaan dat het recht volledig statisch is. Het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel neemt daarom af naarmate de periode waarop de verwachtingen betrekking hebben, langer is.¹¹⁰ Een vergelijkbare opmerking kan worden gemaakt met betrekking tot het in par. 6.4.2 genoemde argument voor eerbiedigende werking, namelijk dat het verschil tussen een rechtstoestand die reeds bestaat op het moment van een wijziging, en een rechtstoestand die na de wijziging ontstaat, soms een rechtvaardiging kan vormen voor een ongelijke behandeling van feiten die overigens vergelijkbaar zijn (i.e. die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en optreden in dezelfde periode). Ook dat argument verliest in de regel aan kracht naarmate de periode van eerbiediging langer is.¹¹¹ Zo het verschil tussen een 'bestaande' en 'nieuwe' rechtstoestand al een ongelijke behandeling zou rechtvaardigen, legt het naarmate de tijd vordert steeds minder gewicht in de schaal om een blijvende ongelijke behandeling van rechtsfeiten te rechtvaardigen;¹¹² of anders gezegd: hoe langer de periode van eerbiedigende werking, hoe groter de rechtvaardiging daarvoor moet zijn.¹¹³ Toegepast op het eerdergenoemde voorbeeld van de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek: een volledige eerbiediging van op het moment van inwerkingtreding bestaande hypotheekleningen waardoor degenen die reeds een hypotheeklening hadden afgesloten nog lange tijd (maximaal dertig jaar) kunnen gebruikmaken van de hypotheekrenteaftrek en degenen die pas na de afschaffing een hypotheeklening afsluiten in het geheel niet, zou – zo dat het verschil in de eerste jaren al een ongelijke behandeling zou rechtvaardigen – op een gegeven moment niet meer proportioneel zijn.¹¹⁴ Voorts kan het complexiteitsargument (inclusief het economische argument van hogere kosten) aan gewicht winnen naarmate de periode langer is.¹¹⁵ Dit is in het bijzonder het geval wan-

108 Zie ook Lubbers (2004), p. 22 e.v. die de 'aanpassingsgedachte' centraal stelt.

109 Vgl. r.o. 28 van de niet-fiscale zaak HvJ EG 29 juni 1999, zaak C-60/98 (*Butterfly*), waarin de gerechtvaardigdheid van de tijdelijkheid van een overgangsregel wordt benadrukt met verwijzing naar het doel van de nieuwe regel.

110 In vergelijkbare zin Verheij (1997), p. 57 en Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 434.

111 In vergelijkbare zin Weggeman (2001), p. 62.

112 Vgl. Hofstra (1978), p. 303 en Van den Berge (2005), p. 38, alsmede de kritiek van Schuver-Bravenboer (2006), p. 80 op de ruime overgangsregeling ter zake van koopwoningen bij de invoering van de Wet IB 2001.

113 Vgl. Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 60: '(...) het feit dat een belastingplichtige met een polis van vóór 16 oktober 1990 inmiddels al tien jaar van de mogelijkheden van vóór de Brede herwaardering gebruik heeft kunnen maken (terwijl andere belastingplichtigen veelal slechts beperktere mogelijkheden hebben), [vormt] naar onze mening (...) een factor die bij een afweging over de vormgeving van het overgangsrecht kan worden betrokken. Naarmate een in gunstige zin afwijkende positie van een belastingplichtige – omdat hij over een "oud" contract beschikt – langer duurt, is hiervoor een zwaardere argumentatie nodig.'

114 Vgl. Prast (1979), p. 1190. Zo kan door marktomstandigheden (bijvoorbeeld stijging van huizenprijzen of stijging rentepercentages) het verschil tussen nieuwkomers en oude eigenwoningbezitters wat bijvoorbeeld hun relatieve brutowoonlasten betreft zodanig verkleind zijn, dat een ongelijke behandeling niet meer te rechtvaardigen is.

115 Vgl. Schuver-Bravenboer (2006), p. 80 en 85 over het belang van uitvoerbaarheid dat overgangsregels niet te langlopend zijn.

neer er in de loop der jaren verschillende wijzigingen zijn; indien elke keer wordt voorzien in langdurige eerbiedigende werking, zou er een veelheid aan nog van toepassing zijnde regels zijn. Dit zou kunnen leiden tot een hoog 'door het bomen het bos niet meer zien'-gehalte van de regelgeving, gepaard gaande met hoge uitvoerings- en compliancekosten en met hoge regelgevingskosten wanneer regelgeving wederom wordt gewijzigd. Wie kennisneemt van HR NTFR 2009/249 ziet dat dit nadeel niet volstrekt hypothetisch is. In die zaak diende de Hoge Raad de betreffende pensioenuitkering in vier (sub)onderdelen te splitsen om de belastingheffing erover te kunnen vaststellen, zulks naar aanleiding van het overgangsrecht bij de diverse opeenvolgende wetswijzigingen.¹¹⁶

6.5 AFSLUITING

Vanuit een abstracte invalshoek zijn de beginselen van overgangsrecht te beschouwen als de resultaten van een afweging van het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht'. Het rechtszekerheidsbeginsel steunt het verbod van terugwerkende kracht en is een argument ten faveure van eerbiedigende werking. Bij het gelijkheidsbeginsel is als perspectief gehanteerd of aan feiten die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode, dezelfde rechtsgevolgen worden verbonden. Het gelijkheidsbeginsel pleit daarom tegen (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking en voor onmiddellijke werking (met exclusieve werking). Het 'doel van het recht' is een argument voor onmiddellijke werking, omdat eerbiedigende werking het toepassingsbereik van de nieuwe regel beperkt. In het spanningsveld van deze beginselen en het belang 'doel van het recht' is het overgangsrechtelijke beginsel van het verbod van terugwerkende kracht te typeren als een voorrangsbeginsel waarbij het rechtszekerheidsbeginsel voorrang krijgt en kan het overgangsrechtelijke beginsel van onmiddellijke werking (met exclusieve werking) worden aangemerkt als een voorrangsbeginsel waarbij het rechtszekerheidsbeginsel voorrang dient te verlenen aan het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht'. Het is niet mogelijk om volledig sluitend te motiveren *waarom* de afwegingen zo uitvallen, hetgeen samenhangt met de problematiek van incommensurabiliteit. De abstracte invalshoek kan aanvulling behoeven, enerzijds omdat voor zowel het rechtszekerheidsbeginsel als het gelijkheidsbeginsel geldt dat het beginsel niet steeds eenduidig in een richting wijst en anderzijds omdat er nog additionele argumenten kunnen zijn naast die van rechtszekerheid, gelijkheid en het 'doel van het recht'. Voorts is in verband met de kwestie van het al dan niet verlenen van eerbiedigende werking van belang dat *indien* er voldoende reden is om in een vorm van eerbiedigende werking te voorzien, het uitgangspunt dient te zijn dat die eerbiedigende werking slechts tijdelijk is. Dit laatste noem ik het 'aanpassingsbeginsel', welk beginsel ondersteuning vindt van enerzijds het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht' en anderzijds het gegeven dat het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel afneemt naarmate de periode langer is.

116 HR 16 januari 2009, NTFR 2009/249.

Hoofdstuk 7 *Rechtseconomisch perspectief op overgangsrecht*

7.1 INLEIDING

In voorgaande hoofdstukken en hoofdstukken hierna verwijs ik regelmatig naar rechtseconomische opvattingen en argumenten. Daarbij wordt evenwel niet aangegeven wat de context is van de betreffende opvatting of het betreffende argument. Het is daarom van belang in een hoofdstuk de rechtseconomische visie op overgangsrecht breder toe te lichten. Ik licht de visie toe met als uitgangspunt de opvattingen van Graetz en Kaplow, niet alleen omdat deze auteurs een rechtseconomische visie op overgangsrecht in de Amerikaanse literatuur hebben geïntroduceerd, maar ook omdat die opvattingen het meest dogmatisch zijn en daarmee het meest geschikt zijn om de rechtseconomische invalshoek te illustreren. Voor een bredere toelichting op de rechtseconomische visie is in dit onderzoek temeer reden omdat in de Amerikaanse literatuur over overgangsrecht de rechtseconomische visie zeer invloedrijk is. Zij wordt zelfs als ‘dominant’ aangeduid.¹ Zoals eerder in par. 1.5 en 3.1 aangegeven, hanteer ik in dit onderzoek een andere rechtstheoretische invalshoek dan de rechtseconomische. In dit hoofdstuk komt daarom ook aan de orde wat het belangrijkste verschil is tussen beiden invalshoeken. Ik merk nog op dat gelet op de functies van dit hoofdstuk, te weten enerzijds het bieden van inzicht in de rechtseconomische visie en anderzijds de vergelijking met de in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische opvatting, dit hoofdstuk in die zin een intermezzo is dat de kennisname van dit hoofdstuk geen noodzakelijke voorwaarde is om de overige hoofdstukken te kunnen lezen.

Ik geef eerst een overzicht op hoofdlijnen van de rechtseconomische visie op overgangsrecht. Vervolgens komen enkele sterke punten in de rechtseconomische benadering aan bod, waarna een aantal kanttekeningen *binnen* de rechtseconomische benadering wordt geplaatst. Tot slot geef ik aan op welk punt de rechtseconomische theorie afwijkt van de in dit onderzoek gehanteerde rechtstheorie. Opmerking verdient dat ik geen onderzoek heb gedaan naar de vraag of en zo ja in hoeverre de rechtseconomische visie weerslag heeft (gehad) op de Amerikaanse overgangswetgevingspraktijk in het belastingrecht.²

7.2 RECHTSECONOMISCHE ‘NEW VIEW’ OP OVERGANGSRECHT

7.2.1 Inleiding

Hierna geef ik subparagraafsgewijs een weergave op hoofdlijnen van de rechtseconomische benadering van overgangsrecht. Ik concentreer me daarbij op de belangrijkste pun-

1 Logue (1996), p. 1131. Het is uiteraard voor een relatieve buitenstaander zoals ik lastig in te schatten of de visie inderdaad dominant is en zo ja, of dat thans ook nog het geval is. Het werk van Shaviro (2000) is in elk geval sterk beïnvloed door de opvattingen van Graetz en Kaplow.

2 Afgaande op de opmerking van Thuronyi (2003), p. 81 in zijn *comparative tax law* dat in de Verenigde Staten ‘generous transition rules are typically provided’, is die invloed erg beperkt geweest, nu rechtseconomen – zo zal in dit hoofdstuk blijken – juist pleiten tegen het voorzien in ‘transition rules’.

ten, waarbij ik me realiseer dat daarmee niet steeds recht wordt gedaan aan de mogelijke nuances.³

Hetgeen ik hier de rechtseconomische visie of benadering noem, is een benadering van overgangsrecht die in 1977 door Graetz in een baanbrekend artikel⁴ is verdedigd en die sindsdien aanhang heeft verworven, bijvoorbeeld van Kaplow⁵ die deze benadering verder heeft uitgebouwd. De rechtseconomische visie wordt wel de 'new view' genoemd, die breekt met de 'old view'.⁶ De 'old view' wordt omschreven als de zienswijze dat vertrouwen van burgers op bestaande regels dient te worden gerespecteerd bij de invoering of wijziging van regels.⁷ In de 'new view' wordt als wenselijk gezien om bij wijzigingen van regels niet in overgangsregels, zoals eerbiedigende werking, te voorzien. Wijzigingen die 'retroactive' te zijn.

7.2.2 Het concept 'retroactive'

Rechtseconomen wijzen erop dat de effecten van onmiddellijke werking vergelijkbaar kunnen zijn met die van formeel terugwerkende kracht (zie eerder par. 5.3.4). Indien de wijziging van een regel effect heeft op eerder genomen beslissingen (en daarmee bijvoorbeeld op de waarde van bezittingen⁸ en schulden) dan heeft de regel terugwerkende kracht. Het onderscheid tussen 'nominally retroactive' (i.e. formeel terugwerkende kracht) en 'nominally prospective' (i.e. onmiddellijke werking) vervalt in die zin.⁹ De term 'retroactive' wordt gebruikt zowel voor wijzigingen die 'nominally retroactive' zijn als voor wijzigingen die 'nominally prospective' zijn en invloed hebben op de gevolgen van eerdere beslissingen. Een wijziging die 'retroactive' is, heeft invloed – tenzij en voor zover de wijziging reeds was verdisconteerd – op de waarde van een bezitting (of schuld). Een waardedaling als gevolg van een wijziging wordt 'transition loss' genoemd en een waardestijging wordt een 'transition gain' genoemd.¹⁰

Gevolg van de ruime inhoud van de term 'retroactive' is wel dat, wanneer een rechtseconoom opmerkt dat een wijziging 'retroactive' is (of behoort te zijn), niet altijd duidelijk is of de wijziging niet alleen 'nominally prospective' maar ook 'nominally retroactive' is (of behoort te zijn).¹¹

Aan de andere kant van de medaille doet zich eenzelfde potentiële terminologische verwarring voor. Wanneer men spreekt over 'transition relief' of 'grandfathering', kan daarmee bedoeld worden op eerbiedigende werking (of uitge-

3 Een samenvatting van de rechtseconomische benadering op overgangsrecht is in de Nederlandse belastingrechtliteratuur ook te vinden bij Schuver-Bravenboer (2005). Zie voor een korte weergave van de belangrijkste punten bijv. ook Graetz (1985), p. 1821-1826, Logue (1996), p. 1135-1138 en Fisch (1997), p. 1088-1091.

4 Graetz (1977). Zie ook – als een soort 'reply to critics' – Graetz (1985).

5 Kaplow (1986) en Kaplow (2003). Op bepaalde, weinig fundamentele, punten wijken de opvattingen van Graetz en Kaplow enigszins van elkaar af; zie hierover Logue (1996), p. 1136.

6 Zie voor de aanduidingen 'new view' en 'old view' bijv. Logue (1996), p. 1136 en Shavero (2000), p. 2-3.

7 Vgl. Logue (1996), p. 1136.

8 In ruime zin: bijvoorbeeld ook een genoten opleiding kan als een bezitting worden gezien (Kaplow (1986), p. 516 en vgl. Graetz (1985), p. 1837).

9 Zoals Graetz (1985), p. 1822 het uitdrukt: 'the distinctions commonly drawn between retroactive and prospective effective dates are illusory' en genuanceerder Graetz (1977), p. 63: 'the difference in impact between a nominally retroactive change and one which is nominally prospective is often slight.'

10 Bijv. Logue (2000), p. 1507.

11 Vgl. Logue (2000), p. 1507.

stelde werking of compensatie, etc.), maar ook op het niet verlenen van formeel terugwerkende kracht.¹²

7.2.3 Normatief kader en uitgangspunten; utilitarisme, 'legal progress assumption', rationele verwachtingen

Belangrijk in de rechtseconomische benadering van recht is dat als normatief criterium dat van het utilitarisme¹³ wordt gehanteerd.¹⁴ Overgangsrecht wordt beoordeeld vanuit de vraag welke vorm van overgangsrecht het meest 'efficiënt'¹⁵ is, het meest bijdraagt aan het streven naar welvaartsmaximalisatie. De efficiëntie van een wijziging, inclusief de overgangsregel, moet worden beoordeeld vanuit de vraag of de maatregel 'surplus' creëert of kosten reduceert.¹⁶

Een aanname is dat de nieuwe regel die wordt ingevoerd een 'betere' regel is dan de oude in de zin dat de nieuwe regel tot welvaartsverhoging leidt.¹⁷ Dit wordt wel de 'legal progress assumption' genoemd.¹⁸ Omdat de regel geacht wordt beter te zijn, pleit dat voor een zeer breed mogelijk toepassingsgebied.¹⁹ Aangezien eerbiedigende werking betekent dat de wijziging deels nog niet van toepassing wordt, brengt zij met zich uitstel en reductie van de voordelen die van de wijziging worden verwacht.²⁰ Dit laatste wordt als een kostenpost van eerbiedigende werking gezien ('*opportunity* kosten'). Deze kostenpost betreft ex post kosten; een belangrijke andere 'kostenpost' van eerbiedigende werking ziet op de periode voorafgaande aan de wijziging, te weten het ex ante gedrag (zie hierna 'overinvesteringen' en het 'incentive-based'-argument).

Een aanname is voorts dat burgers rationele verwachtingen hebben;²¹ een rationeel denkend burger is het uitgangspunt. Verwachtingen die gebaseerd zijn op het onveranderlijk zijn van het recht zijn niet reëel, omdat burgers (kunnen) weten dat regels wijzigen.²² Een rationeel denkend burger neemt verwachtingen over wijzigingen van regels mee in zijn beslissingen; in tot stand gekomen prijzen zitten deze verwachtingen dan ook verdisconteerd. De verwachtingen over wijzigingen van regelgeving kunnen worden onderscheiden in verwachtingen over de waarschijnlijkheid van veranderingen, de aard van veranderingen

12 Vgl. Logue (1996), p. 1139 en 1162, die bijvoorbeeld onder beleid van 'zero transition relief' verstaat het beleid dat aan wijzigingen formeel terugwerkende kracht wordt verleend. Kaplow (2003), p. 188 spreekt in een geval waarin een eerder gegeven subsidie wordt ingetrokken, over 'repeal without any grandfathering'.

13 Ook de term 'utilisme' wordt gebruikt.

14 Graetz (1977), p. 64, Logue (1996), p. 1132, Shaviro (2000), p. 16-19 en Kaplow (2003), p. 168. De rechtseconomische benadering wordt ook wel het 'consequentialism' of 'welfarism' genoemd, zie Logue (2003), p. 216. Daarbij zij wel opgemerkt dat er verschillen bestaan tussen de genoemde '-ismen', op welke verschillen ik niet inga; zie hierover Adler (2003), p. 7 e.v.

15 Met 'efficiency' wordt kort gezegd bedoeld op het streven naar een optimale allocatie van middelen; vgl. Graetz (1977), p. 64. Het verband met welvaartsmaximalisatie is gelegen in 'optimale': middelen moeten terecht komen bij de personen die deze de meeste waarde toekennen.

16 Graetz (1977), p. 67-68 en Graetz (1985), p. 1825, verwijzend naar het criterium van 'potential Pareto-superiority' (ook wel het 'Kaldor-Hicks'-criterium) dat een wijziging optimaal is wanneer 'those who would gain from the change could pay compensation to those who would lose'. Zie ook Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1157.

17 Graetz (1977), p. 71-72, Kaplow (1986), p. 521, 552, 588 en 601 en Levmore (1993), p. 1662. Deze aanname wordt ook wel voorzichtiger opgevat, bijvoorbeeld dat regelgeving op lange termijn in de 'goede' richting tendeert (Logue (2000), p. 1512 en 1523) of dat de overheid vaker goede dan slechte wijzigingen doorvoert (Kaplow (2003), p. 192).

18 Logue (2003), p. 235.

19 Vgl. Levmore (1993), p. 306. Vergelijk voor het argument van 'beter recht' ook par. 6.2.5 en 6.3.4.

20 Graetz (1977), p. 71, Levmore (1993), p. 290 en Kaplow (2003), p. 173

21 Graetz (1977), p. 75, Kaplow (1986), p. 523-524 en Shaviro (2000), p. 19. Logue (2003), p. 221 benadrukt dat de 'rational expectations assumption' essentieel is voor de normatieve economische analyse van rechtsregels in het algemeen.

22 Vgl. Graetz (1977), p. 75 en Kaplow (1986), p. 522-523.

gen en het overgangsrecht.²³ Indien een bepaalde wijziging in de regelgeving wordt verwacht en tevens wordt verwacht dat de wijziging niet gepaard gaat met overgangsregels, dan anticiperen burgers daarop. In dat geval zit in de tot stand gekomen prijzen die verwachting verdisconteerd.²⁴ Zou vervolgens echter bij de wijziging wel worden voorzien in een overgangsregel, dan wordt men gecompenseerd voor een nadeel waarop geanticipeerd was, dat daarom in de prijs was verdisconteerd en dat men derhalve (deels) niet heeft geleden. Door het treffen van een overgangsregel kan derhalve overcompensatie optreden.²⁵

7.2.4 Afwijzing 'old view': risico van wetswijzigingen, 'incentive-based'-argument en cirkelredenering

De aanhangers van de 'new view' stellen op grofweg twee punten vraagtekens bij de 'old view'. In deze 'old view' is het uitgangspunt dat overgangsregels worden genomen bij wijziging van regelgeving indien de wijziging zou resulteren in een inbreuk op vertrouwen van burgers.

Ten eerste stellen zij ter discussie waarom het zo vanzelfsprekend is dat het risico van wijzigingen in de regelgeving gedragen dient te worden door de overheid en niet door burgers.²⁶ Dit risico is slechts één van de vele risico's waaraan burgers blootstaan. Andere risico's – ook wel aangeduid als marktrisico's²⁷ – komen normaliter niet voor rekening van de overheid. Dergelijke risico's komen voor rekening van de burgers, die op basis van hun eigen risico- en preferentieprofiel deze risico's meewegen bij het nemen van hun beslissingen, waaronder begrepen beslissingen om al dan niet te verzekeren of tot risico-diversificatie over te gaan.²⁸ De risico's worden derhalve aan de markt overgelaten, hetgeen als efficiënt wordt gezien.²⁹ Er bestaat geen fundamenteel verschil tussen marktrisico's en risico's van wijzigingen in de regelgeving; een verandering in de regelgeving heeft, evenals bijvoorbeeld een verandering in de vraag naar een product, invloed op de waarde van eerdere investeringen en beslissingen.³⁰ Indien de overheid evenwel bij wijzigingen in de regelgeving als standaardbeleid zou voorzien in eerbiedigende werking of in compensatie, dan zou de overheid het risico van wijzigingen op zich nemen. De overheid zou als een soort verzekeraar optreden.³¹ Omdat dan de allocatie van risico aan de marktwerking wordt onttrokken, verstoort dit op zich reeds de markt.³² Behalve dat burgers *ex ante* hun gedrag op risico's van wijzigingen kunnen aanpassen (zie hierna), kunnen zij, evenals voor andere risico's, de markt gebruiken om die risico's te mitigeren; bijvoorbeeld

23 Logue (2003), p. 220.

24 Opgemerkt zij dat een en ander ook betekent dat wanneer een wijziging optreedt in de verwachtingen over een wijziging in de regelgeving, dit in prijzen wordt verdisconteerd. Een 'transition loss' of 'transition gain' kan dus ontstaan zonder dat een daadwerkelijke wijziging in de regelgeving optreedt. Zie Kaplow (2003), p. 165-166 (voetnoot 5).

25 Vgl. Kaplow (1986), p. 526. In de literatuur wordt er ook op gewezen dat een dergelijke overcompensatie ook kan optreden indien burgers zich anderszins hadden ingedekt tegen het risico van wijzigingen, bijvoorbeeld door zich ertegen te verzekeren; zie Schuver-Bravenboer (2005), p. 122 en 125.

26 Graetz (1977), p. 64-66 en Kaplow (1986), p. 527-536.

27 Kaplow (1986), p. 533 en Logue (1996), p. 1136. Bij andere risico's kan gedacht worden aan wijzigingen in de vraag naar een product, weersinvloeden, technologische vernieuwingen, etc.

28 Kaplow (1986), p. 527-528.

29 Rechtseconomen nemen aan dat de markt in het algemeen efficiënter is dan overheidsingrijpen, ook voor het opvangen/verdelen van risico's; zie bijv. Kaplow (1986), p. 520, 527-532 en 535, en vgl. Graetz (1977), p. 65 e.v.

30 Vgl. Graetz (1977), p. 65, Kaplow (1986), p. 533-536, Logue (1996), p. 1137 en Shaviro (2003), p. 287.

31 Kaplow (1986), p. 528 en Logue (2003), p. 217.

32 Kaplow (1986), p. 531.

door spreiding van risico's of door zich te verzekeren.³³ Verzekeren door de markt is efficiënter dan verzekeren door de overheid.³⁴

Een daarmee samenhangend punt is dat indien de overheid als een soort verzekeraar zou optreden, de burgers suboptimale beslissingen nemen. Er is geen prikkel voor de burgers om te anticiperen op veranderingen. Integendeel, de (wetenschap van de) 'verzekering' door de overheid kan leiden tot 'overinvesteringen'.³⁵ Dit nadeel ligt derhalve in de *ex ante* sfeer. Om dit nadeel te voorkomen dient het risico bij de burger te liggen zodat burgers geprikkeld worden te anticiperen op veranderingen en het risico van veranderingen in te calculeren bij het nemen van beslissingen,³⁶ hetgeen als efficiënt wordt gezien.³⁷ Dit argument ten faveure van het als standaardbeleid niet voorzien in overgangsregels, wordt ook wel het 'incentive-based' of 'anticipation-based'-argument genoemd.³⁸ Dit argument hangt nauw samen met de voornoemde 'legal progress assumption'.³⁹ Positief geformuleerd: gegeven het uitgangspunt dat wijzigingen verbeteringen met zich brengen, dient er een *incentive* te zijn dat burgers anticiperen op wijzigingen.

Vanuit efficiëntieoogpunt (verzekeren door de markt is efficiënter en het *incentive-based* argument) moet het overgangsbeleid dus zijn dat wijzigingen onmiddellijke werking (met exclusieve werking) hebben, 'nominally prospective' zijn.⁴⁰ Let wel, het efficiëntievoordeel van het afzien van eerbiedigende werking bij verandering van belastingregels zit dus niet zozeer in het feit dat de overheid dan meer belastinginkomsten heeft, maar in het voorkomen van distorsies vooraf, zoals overinvesteringen, welke distorsies ontstaan wanneer burgers erop anticiperen dat de overheid wel in eerbiedigende werking voorziet.⁴¹

33 Kaplow (1986), p. 536-537 en Shaviro (2000), p. 35-36.

34 Kaplow (1986), p. 533-550 en Shaviro (2000), p. 42.

35 Kaplow (1986), p. 529 en 539.

36 Men spreekt ook wel van het 'internaliseren' van kosten; rationele burgers zullen verwachte ongecompenseerde kosten van veranderingen in de regelgeving meenemen in hun *ex ante* (investerings)beslissingen. Zie Logue (2003), p. 217 en 224.

37 Graetz (1977), p. 66 en Kaplow (1986), p. 535. Vgl. Friedman (1992), p. 286.

38 Logue (2003), p. 213.

39 Zie Logue (2003), p. 235 e.v. Vgl. Shaviro (2000), p. 48-49.

40 Kaplow (1986), p. 551-552.

41 Kaplow (2003), p. 183.

Het 'incentive-based'-argument wordt verder, met name door Kaplow, gebruikt als een argument dat wijzigingen zelfs 'nominally retroactive'⁴² dienen te zijn.⁴³ Gegeven de mogelijkheid dat aan een wijziging formeel terugwerkende kracht wordt verleend, bestaat er een prikkel voor burgers om daarmee rekening te houden. Een bekend voorbeeld van Kaplow ziet op de situatie dat de overheid een product verbiedt omdat recent verricht onderzoek leert dat het product schadelijk is. In dat geval zou de overheid ook boetes moeten opleggen met betrekking tot productie van vóór die datum. Argument is dat het nalaten dit te doen de prikkel voor fabrikanten zou verlagen om *ex ante* rekening te houden met dergelijke risico's.⁴⁴ In de context van het belastingrecht wordt het 'incentive-based'-argument gebruikt in verband met het tegengaan van misbruik. Indien bekend is dat antimisbruikwetgeving formeel terugwerkende kracht heeft dan zal daar een prikkel van uitgaan om niet aan agressieve 'tax planning' te doen.⁴⁵ Standaardbeleid dat aan antimisbruikwetgeving slechts onmiddellijke werking of terugwerkende kracht tot en met datum van aankondiging wordt verleend, is daarentegen een prikkel voor dergelijke *tax planning*.⁴⁶

Ten tweede wijzen de aanhangers van de 'new view' erop dat een cirkelredenering ten grondslag ligt aan het uitgangspunt in de 'old view' dat bij wijzigingen van regels tegevoetgekomen dient te worden aan vertrouwen van burgers op basis van het oude recht.⁴⁷ Uitgaande van rationele burgers is dergelijk vertrouwen alleen reëel indien burgers kunnen en mogen uitgaan van bestendigheid van het recht, althans dat voorzien wordt in overgangsregels bij wijzigingen van het recht. Derhalve: vertrouwen dient te worden gerespecteerd, *omdat* burgers het vertrouwen mochten hebben. De cirkel wordt doorbroken indien de regelgever als standaardbeleid hanteert dat er geen overgangsregels worden genomen bij wijzigingen in de regelgeving, i.e. dat wijzigingen 'retroactive' zijn. Aan vertrouwen dat er overgangsregels worden getroffen om de 'retroactivity' te beperken, hoeft

42 Ik merk op dat – in zijn algemeenheid – voor mij niet steeds duidelijk is wat een rechtseconoom voor ogen heeft, wanneer hij over 'nominal retroactivity' spreekt. Logue (2003), p. 243 merkt in dit verband (voor mij) verhelderend op: 'when transitions scholars talk about nominal or full retroactivity, they almost always mean retroactivity that does not try to go back further than the relevant statute limitations allows.' Dit roept overigens bij mij de vraag op, waarom rechtseconomen dergelijke beperkingen, die immers de reikwijdte van de 'retroactivity' beperken, veelal niet ter discussie stellen (waarbij zij opgemerkt dat Kaplow (1986), p. 565 wel kort aansnijdt dat constitutionele beperkingen veelal inefficiënt zijn). Of speelt hier bijvoorbeeld het belang van rechtszekerheid nu wel? Bij Shaviro (2000), p. 108-109 klinkt het belang van rechtszekerheid wel door wanneer hij de bestaande 'anti-nominal retroactivity norm' onder andere verklaart als een politieke keuze om grenzen te stellen aan de mogelijkheden van een wetgever om welvaart te herverdelen; zou onbeperkt in de tijd kunnen worden teruggegaan, dan 'no one's wealth would ever be secure, since whatever one had could be wiped out by changing one's tax liabilities for past years.'

43 Kaplow (1986), p. 551, 587 en 607-610 en Kaplow (2003), p. 181-184. Zoals in par. 7.2.2 opgemerkt is het niet steeds duidelijk of wanneer een rechtseconoom de term 'retroactive' gebruikt, hij daarvoor ook 'nominally retroactive' verstaat, waardoor evenmin steeds duidelijk is wat bedoeld wordt wanneer wordt gesteld dat wijzigingen 'retroactive' zouden moeten zijn. Niettemin kan uit de literatuur worden afgeleid dat aangenomen wordt dat de meest dogmatische rechtseconomen zelfs voorstaan dat wijzigingen 'nominally retroactive' zijn; vgl. Fisch (1997), p. 1088: 'accordingly, full retroactivity is generally supported by advocates of economic analysis', alsmede Logue (1996), p. 1183: 'Kaplow concludes generally that tax transitions should be fully, nominally retroactive.'

44 Kaplow (1986), p. 551. Kaplow (2003), p. 182 wijst bovendien op de prikkel voor producenten om actief te onderzoeken of er een kans is dat het product schadelijk is.

45 Logue (2003), p. 231-235 en p. 257-259. In vergelijkbare zin Kaplow (1986), p. 608, voetnoot 310, die er bovendien op wijst dat daarmee ook hoge inzet van middelen om gaten in de wetgeving te vinden wordt voorkomen.

46 Logue (2003), p. 258-259.

47 Gaetz (1985), p. 1823 en 1835, Kaplow (1986), p. 522 en Kaplow (2003), p. 170.

dan in beginsel niet te worden tegemoetgekomen, omdat dat vertrouwen niet reëel is.⁴⁸ Derhalve: vertrouwen hoeft niet te worden gerespecteerd, omdat burgers het vertrouwen niet mogen hebben.⁴⁹

7.2.5 Directe compensatie

De aanhangers van de 'new view' zijn dus voor een standaardbeleid dat bij wijzigingen in de regelgeving niet wordt voorzien in overgangsregels. In sommige gevallen ziet men niettemin wel aanleiding om burgers tegemoet te komen bij verandering van de regelgeving (bijvoorbeeld indien burgers de verandering niet hadden behoeven verwachten en er daarom een 'transition loss' optreedt). In dat geval gaat de voorkeur uit naar een vorm van schadevergoeding ('directe compensatie'⁵⁰), of anders uitgestelde werking of een ingroei-regeling, boven het verlenen van eerbiedigende werking, omdat eerbiedigende werking het effect van de – welvaartsverhogende – verandering het meest beperkt.⁵¹ Met name Kaplow toont zich evenwel een voorstander van het in beginsel in het geheel niet voorzien in overgangsmaatregelen, evenmin in compensatie derhalve.⁵²

7.2.6 Vermindering sturingsmogelijkheden en 'uncertainty premiums'

Graetz en Kaplow erkennen op zich dat het standaardbeleid om niet in overgangsregels te voorzien een nadelig effect kan hebben op de effectiviteit van voor instrumentele doeleinden ingezette wetgeving.⁵³ Wetende van het standaardbeleid kunnen burgers immers terughoudend zijn om zich te laten leiden door stimuleringsmaatregelen, zeker indien deze maatregelen een langere periode beslaan. Zou de overheid burgers dan nog willen kunnen prikkelen tot een bepaald gedrag, dan dient de prikkel extra groot te zijn omdat een 'uncertainty premium'⁵⁴ nodig is als compensatie voor het risico dat de regeling onverwacht wordt stopgezet. Gesteld wordt evenwel dat de voordelen van voornoemd standaardbeleid opwegen tegen dit nadeel van het dienen te verstrekken van 'uncertainty premiums'.⁵⁵

48 Bovendien: zou wel in overgangsregels worden voorzien, terwijl burgers op de verandering hebben geanticipeerd, dan kan het eerdergenoemde effect van overcompensatie optreden. Verder wijzen rechtseconomen erop dat eerbiedigende werking in bepaalde gevallen kan leiden tot een 'windfall gain' – bovenop het voordeel van de eerbiedigende werking op zich – bij de personen die profiteren van de eerbiedigende werking, zie Graetz (1977), p. 60-63 en 82 en Kaplow (1986), p. 586-587. Het komt erop neer dat marktwerking kan zorgen voor een extra voordeel. Een voordeel kan bijvoorbeeld ontstaan indien de eerbiedigende werking objectgebonden is en overdraagbaar is, en er personen zijn die, vanwege het belast worden tegen een hoger marginaal belastingtarief, meer profijt hebben van de oude regel dan de betrokken persoon. Verder kan een voordeel bijvoorbeeld ontstaan indien de prijzen door het wegvallen van een gunstig belastingregime stijgen, van welke stijging ook de personen kunnen genieten die gebruikmaken van de eerbiedigende werking.

49 Een punt van kritiek op de 'old view' is verder dat de 'old view' inconsistent is. Verwijt is dat in de 'old view' wel voor bescherming van vertrouwen wordt gepleit van degenen die direct worden getroffen door de wijziging van de regel, maar dat het pleidooi voor bescherming niet ziet op degenen die indirect door de wijziging worden getroffen, maar die nochtans evenzeer vertrouwen op – en gehandeld hebben op basis van – de oude regel. Zie Graetz (1977), p. 77.

50 Schuver-Bravenboer (2005), p. 124.

51 Graetz (1977), p. 71-72 en 87, Kaplow (1986), p. 584-592 en Kaplow (2003), p. 187.

52 Kaplow (1986), p. 542 en 586.

53 Graetz (1977), p. 69 en Kaplow (1986), p. 527.

54 Graetz (1977), p. 69. Ook de term 'default premium' (Logue (1996), p. 1139) wordt wel gebruikt. Schuver-Bravenboer (2005), p. 127 gebruikt de term 'onzekerheidspremie'.

55 Graetz (1977), p. 69 geeft aan dat het moeilijk, zo niet onmogelijk, is om de hoogte van deze 'premium' te bepalen. Evenwel, bij de beoordeling of vanuit efficiëntieoogpunt het dienen te verstrekken van een 'premium' al dan niet een belangrijk nadeel is van het beleid om niet te eerbiedigen (ten opzichte van beleid om wel te eerbiedigen) moeten de (efficiëntie)kosten die gepaard gaan met het wel verlenen van eerbiedigende werking worden meegewogen, zie Graetz (1977), p. 71-72.

7.2.7 Andere gedeeltelijk afwijkende opvattingen

Tot slot zij opgemerkt dat er rechtseconomen zijn die op één of meerdere punten van de 'new view' afwijken. De verschillen vinden hun oorsprong in afwijkende opvattingen over uitgangspunten en aannames van Graetz en Kaplow, alsmede over inschattingen over efficiëntie op bepaalde punten. Op een aantal van die punten kom ik in par. 7.3.2 terug. Ik merk op dat, naast het utilitarisme als normatief uitgangspunt, een gemeenschappelijk kenmerk onder de rechtseconomen veelal wel is dat de voorkeur uitgaat naar een, zij het mogelijk gedifferentieerd, standaardbeleid voor overgangsbeleid – en niet naar een *case-by-case* benadering –, zodat burgers weten waar ze aan toe zijn en daarmee de gewenste effecten kunnen optreden.⁵⁶

Afwijkende opvattingen zijn bijvoorbeeld te vinden bij Ramseyer en Nakazato⁵⁷ en Logue⁵⁸ die, zij het om primair verschillende redenen (voorkoming hoge lobbykosten⁵⁹ respectievelijk analogie met een contract met de overheid), menen dat eerbiedigende werking wel de hoofdregel zou dienen te zijn bij wijziging van fiscale stimuleringsmaatregelen.⁶⁰ Shaviro merkt op dat hierin een neiging tot een gedeeltelijke terugkeer naar de 'old view' te zien is.⁶¹ Dit is naar mijn mening in zoverre juist dat het gewenste beleid (i.e. in sommige gevallen voorzien in eerbiedigende werking) aansluit bij de 'old view'. De grondslag is echter wel anders ('efficiency'-redenen versus vertrouwen in de 'old view').⁶² Shaviro zelf formuleert drie algemene normen (door hem 'constitutional norms' genoemd) voor overgangsrecht.⁶³ Ten eerste dient onmiddellijke werking aan een wijziging te worden verleend voor zover het de beleidsmatige kant betreft ('policy change retroactive taxes'). Ten tweede dienen aan de technische kant wel overgangsregels genomen te worden; 'accounting change retroactive taxes' dienen vermeden te worden.⁶⁴ Ten derde dient volgens Shaviro geen formeel terugwerkende kracht aan een wijziging te worden verleend, ook niet in geval van 'policy change retroactive taxes', al is formeel terug-

56 Vgl. Kaplow (1986), p. 558-560, Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1175, Logue (1996), p. 1132 en Shaviro (2000), p. 73-74 en 92-93.

57 Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1157-1158 en 1171-1173.

58 Logue (1996), p. 1138 e.v.

59 Tegen dit argument opponerend bijv. Kaplow (2003), p. 199, zij het met de nodige slag om de arm ('in sum, how various transition policies would affect the extent of rent seeking (...) is a complex question deserving further study').

60 Verder zij bijvoorbeeld nog gewezen op Goldberg (1994) die meent – zich nadrukkelijk afzettend tegen Graetz en Kaplow – dat er wel 'transition relief' dient te zijn wanneer 'periodic tax subsidies' worden ingetrokken; redengevend lijkt te zijn enerzijds dat het zonder overgangsregels intrekken van een dergelijke subsidie vergelijkbaar is met het breken van een belofte door de overheid (p. 316-318 en 323-326) en anderzijds dat de onzekerheid die gepaard gaat met als standaardbeleid het niet voorzien in overgangsregels, economisch inefficiënt is (p. 327-331).

61 Shaviro (2000), p. 3.

62 De 'old view' wordt feitelijk wel gehanteerd door Laitos (1997), die evenwel zijn visie helaas niet duidelijk afzet tegen, althans vergelijkt met, die van Graetz/Kaplow. Verder komt de 'old view' gedeeltelijk terug in de 'equilibrium approach' van Fisch (1997). Deze benadering komt er kort gezegd op neer dat wanneer er stabiliteit – een *stable equilibrium* – is (de regels zijn duidelijk, bestaan al een tijd, worden nauwelijks bekritiseerd, etc.; p. 1102) bij een verandering rekening moet worden gehouden met gerechtvaardigde verwachtingen en overgangsregels geboden zijn (p. 1105-1106). Maar wanneer er sprake is van instabiliteit – hetgeen een kwestie van graad is (p. 1103) – zijn wijzigingen voorzienbaar, hetgeen impliceert dat vertrouwen op de *status quo* onredelijk is, en zijn de rechtseconomische argumenten sterker, waardoor 'retroactivity' van wijzigingen op zijn plaats is (p. 1108-1109).

63 Shaviro (2000), p. 13-14 en 98-111.

64 Shaviro (2000), p. 50 geeft als voorbeeld de wijziging van het fiscale boekjaar, bijvoorbeeld van een kalenderjaar naar een jaar dat loopt van 1 juli tot 30 juni. Zonder overgangsregels zou een dergelijke wijziging ofwel betekenen dat inkomen van een half jaar hetzij onbelast hetzij dubbel belast is. Zie ook Kaplow (1986), p. 611-614. Als een kenmerk van 'accounting change retroactive taxes' wordt gezien dat het moeilijk is voor te stellen welke gunstige anticipatie-effecten daarvan zouden kunnen uitgaan (Logue (2000), p. 1521).

werkende kracht tot het moment van aankondiging wel toegestaan.⁶⁵ Naast een argument waarin een element van rechtszekerheid doorklinkt,⁶⁶ voert Shaviro hiervoor – evenals Logue – als reden aan het beperken van het mogelijke bereik van ‘government opportunism’.⁶⁷ Met betrekking tot de eerste norm zij opgemerkt dat de grondslag daarvoor een andere is dan die waarop de voorkeur van Graetz/Kaplow voor onmiddellijke werking als overgangsrechtelijke hoofdregel is gebaseerd. Shaviro ziet geen goede reden om aan te nemen dat belastingbeleid systematisch beter of slechter wordt. Het standaard gepaard gaan van wijzigingen met overgangsregels is dan evenzo gemiddeld gezien gewenst noch ongewenst. Gegeven dat er wel kosten zijn verbonden aan onzekerheid leidt dat op het eerste gezicht tot de conclusie dat het nemen van overgangsregels standaardbeleid dient te zijn. De wetgever zal echter geneigd zijn wél te voorzien in eerbiedigende werking voor nadelige wijzigingen en niet te ‘voorzien’ in eerbiedigende werking voor voordelige wijzigingen.⁶⁸ De asymmetrische behandeling van ‘transition losses’ en ‘transition gains’ (i.e. wel versus niet elimineren) is, aldus nog steeds Shaviro, wél inefficiënt. Om te voorkomen dat de wetgever in de verleiding komt tot een asymmetrische behandeling over te gaan, dient onmiddellijke werking de norm te zijn. Het wordt als één van de belangrijkste verdiensten van Shaviro gezien dat hij in zijn analyse ook expliciet rekening houdt met (theorieën over) de wijze van totstandkoming van politieke beslissingen.⁶⁹

7.2.8 Samenvatting hoofdpunten

Volgens de ‘new view’ dient de regelgever als standaardbeleid te hanteren wijzigingen in de regelgeving niet gepaard te laten gaan met overgangsregels.⁷⁰ Aan wijzigingen dient onmiddellijke werking (met exclusieve werking) te worden verleend en, in sommige gevallen, zelfs formeel terugwerkende kracht. Het risico van wijzigingen komt dan voor rekening van burgers, hetgeen om twee redenen efficiënt is. Ten eerste is verzekering van de overheid (door het verlenen van eerbiedigende werking of compensatie) minder efficiënt dan verzekeren via de markt. Ten tweede zullen burgers zich bij het maken van hun beslissingen rekenschap geven van het risico van wijzigingen in de regelgeving; op wijzigingen wordt geanticipeerd, hetgeen – gelet op de ‘legal progress assumption’ – efficiënt is.

65 Shaviro (2000), p. 105. Eveneens tegen terugwerkende kracht bijv. Epstein (2003), p. 82.

66 Shaviro (2000), p. 108-109 stelt dat ANR-norm (anti-nominal retroactivity norm) een politieke keuze is om grenzen te stellen aan de mogelijkheden van een wetgever om welvaart te herverdelen; zou onbeperkt in de tijd terug worden gegaan dan zou niemand ooit zekerheid hebben over zijn vermogen. De keuze om de grenzen te stellen via de ANR-norm is in zekere zin arbitrair, aldus Shaviro, maar dit is minder van belang mede gegeven ‘the brute fact that the ANR-norm is in place and that it appears to have strong psychological support.’

67 Shaviro (2000), p. 109-110 en Shaviro (2003), p. 291. Het bezwaar van Logue tegen formeel terugwerkende kracht is eveneens gebaseerd op het ‘anti-opportunism’-argument (Logue (2000), p. 1531), waarbij wel aangetekend dient te worden dat hij positief staat tegenover het gebruik van formeel terugwerkende kracht op het gebied van het belastingrecht in geval van antimisbruikregelgeving (Logue (2003), p. 231-235 en p. 257-259) en om aankondigingseffecten te voorkomen (Logue (1996), p. 1179-1180).

68 Shaviro (2000), p. 101 wijst daarbij enerzijds op een uitspraak van Kaplow (1986), p. 555 dat ‘losers cry for compensation, while winners never cry for taxation’, en anderzijds op het gegeven dat zelfs in de academische literatuur ‘transition gains’ veelal worden genegeerd. Zie over het verschil in behandeling van ‘transition gains’ en ‘transition losses’ ook Kaplow (1986), p. 552-556.

69 Logue (2000), p. 1508-1509 en 1523 e.v.

70 De wijziging van standaardovergangsbeleid roept op zichzelf ook overgangsvragen op; zie hierover Kaplow (1986), p. 557-558 (die aangeeft dat de vraag of de overgang al dan niet gepaard dient te gaan met compensatie, nadere analyse behoeft).

7.3 DE RECHTSECONOMISCHE BENADERING NADER BEZIEN

7.3.1 Verdiensten

In deze paragraaf stip ik enkele verdiensten van de rechtseconomische benadering voor het leerstuk van het overgangsrecht aan. In hoofdstuk 6 heb ik reeds kort naar rechtseconomische argumenten verwezen in verband met de onderbouwing van de overgangsrechtelijke beginselen van onmiddellijke werking en het verbod van terugwerkende kracht.

Een eerste verdienste is, hoe gek dit in het licht van het gestelde in de nog volgende par. 7.4 ook moge klinken, dat de rechtseconomische invalshoek aanleiding geeft tot een reflectie op het belang van rechtszekerheid. Tussen de regels door gelezen lijkt namelijk in de Nederlandse literatuur soms de neiging te bestaan het belang van rechtszekerheid op een voetstuk te plaatsen, althans in die zin dat niet steeds voldoende oog is voor eventuele concurrerende beginselen en belangen en de notie dat ook het belang van rechtszekerheid relatief is. Tot reflectie dwingt de rechtseconomische benadering ook, omdat er een zekere kern van waarheid zit in de stelling dat een cirkelredenering ten grondslag ligt aan het uitgangspunt in de 'old view' dat vertrouwen van burgers op basis van het oude recht geëerbiedigd dient te worden. Immers hoe meer de overheid uitdraagt dat uitgangspunt is dat in ruime overgangsregels wordt voorzien bij wijzigingen, hoe meer burgers daarop zullen vertrouwen en hoe minder de prikkel bestaat om alert te zijn op maatschappelijke en politieke veranderingen.

Een tweede verdienste is dat er consequent vanuit bepaalde uitgangspunten wordt doorgeredeneerd.⁷¹ Ik wijs op de volgende voorbeelden. Ten eerste kan worden gewezen op het uitgangspunt dat het nemen van beslissingen door burgers centraal moet worden gesteld voor het bepalen van de effecten van een wijziging in de regelgeving. Van daaruit wordt onder meer beargumenteerd (a) dat het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking niet meer dan relatief is, (b) dat naast burgers die direct de oude regel hebben toegepast en erop hebben vertrouwd (ook wel: 'nominally beneficiaries'⁷²) ook burgers die op basis van de oude regel beslissingen hebben genomen maar niet direct onder het toepassingsbereik als zodanig van de regels vielen, nadeel kunnen ondervinden van een wijziging in de regels, en dat het inconsistent is dat in de 'old view' veelal alleen aandacht uitgaat naar de eerste groep maar niet naar de tweede groep en (c) dat wijzigingen niet alleen 'transition losses' maar ook 'transition gains' tot gevolg kunnen hebben, en dat ten onrechte veelal alleen de aandacht uitgaat naar (het compenseren van) die verliezen en niet naar (het (niet) wegnemen van) de winsten. Een tweede voorbeeld betreft de aanname dat burgers rationele verwachtingen hebben. Uitgaande van rationele verwachtingen wordt bijvoorbeeld betoogd (a) dat overcompensatie kan optreden indien overgangsregels worden getroffen terwijl burgers daarmee geen rekening hadden gehouden en (b) dat in geval van standaardbeleid om niet te voorzien in overgangsregels burgers geprikkeld worden rekening te houden met wijzigingen in de regelgeving. Een derde voorbeeld is de aanname dat de markt het meest efficiënt is voor allocatie van risico's, welke aanname de basis is voor de stelling dat het risico van wijzigingen in de regelgeving ook aan de markt dient te worden overgelaten. Een vierde voorbeeld is de 'legal progress assumption', dat het startpunt is van het betoog dat (a) overgangsregels als nadeel hebben dat het effect van de wijziging wordt beperkt en (b) anticipatie op wijzigingen gewenst is.

Het moge wellicht vreemd klinken dat het consequent doorredeneren vanuit bepaalde uitgangspunten als een verdienste is te beschouwen. Maar wat ik als een toegevoegde waarde zie voor het debat rondom overgangsrecht is dat dit doorredeneren ertoe leidt dat

71 Waarbij voor de kwaliteit van de uitkomsten uiteraard geldt dat deze afhankelijk is van de kwaliteit van de uitgangspunten; zie par. 7.3.2 voor kritiek op een aantal van deze uitgangspunten.

72 Logue (1996), p. 1158. Vgl. Graetz (1977), p. 57.

sommige zaken waarvoor normaliter nauwelijks aandacht is, ter discussie worden gesteld (bijvoorbeeld de asymmetrische behandeling van 'transition losses' en 'transition gains') en scherper komen te liggen. Van het laatste is een voorbeeld dat in de literatuur soms enerzijds het uitgangspunt van onmiddellijke werking wordt verdedigd met het argument dat het nieuwe recht beter moet worden geacht dan het oude recht, terwijl anderzijds het argument van 'beter recht' in het kader van formeel terugwerkende kracht niet te berde wordt gebracht, ofschoon het argument op zich wel degelijk kan pleiten vóór het verlenen van formeel terugwerkende kracht; daarmee wordt in zoverre miskend dat achter het 'verbod van terugwerkende kracht' ook een afweging schuilgaat.

Als een derde verdienste beschouw ik het duidelijk(er) voor het voetlicht brengen van de economische dimensie van overgangsrecht. Enerzijds is er de enigszins abstractere dimensie dat standaardbeleid om te voorzien in overgangsregels maatschappelijke kosten meebrengt in de zin dat wijzigingen minder snel effectief worden. Hoezeer de notie dat overgangsregels zoals eerbiedigende werking leiden tot een gedeeltelijke uit- en afstel van de voordelen van de nieuwe regel, evident moge zijn, zij is naar mijn mening een belangrijk inzicht dat de rechtseconomische benadering biedt. Anderzijds is er aandacht voor concrete, meer zijdelingse, kosten die relevant zijn bij wijzigingen in de regelgeving, inclusief het overgangsrecht. Zo wordt aandacht gevestigd op lobbykosten, op regelgevingskosten (kosten van onderzoek naar adequate overgangsregels, kosten van degenen die bij het doorlopen van de procedures betrokken zijn, etc.),⁷³ op het effect dat complexe overgangsregelgeving hogere uitvoeringskosten en hogere kosten van advisering meebrengt, op het effect dat minder voorspelbare/betrouwbare regelgeving kan leiden tot hogere beslissingskosten bij burgers, op de 'educational costs' die door verandering van regelgeving worden opgeroepen, etc.

Tot slot meen ik dat één van de belangrijkste inzichten die de rechtseconomische benadering biedt, is dat het niet uitsluiten van de mogelijkheid dat een regel zonder overgangsregels wordt ingevoerd, of dat er zelfs terugwerkende kracht wordt verleend, als gunstig effect kan hebben dat burgers geprikkeld worden kritisch te blijven over het vigerende recht en eventueel te anticiperen op wijzigingen. Kaplow en met name Logue hebben op dit effect gewezen in het kader van het tegengaan van ongewenste *tax planning*. Ik teken daarbij aan dat weliswaar ook via het rechtszekerheidsbeginsel tot een vergelijkbare uitkomst kan worden gekomen, bijvoorbeeld met het argument dat minder vertrouwen mag worden ontleend aan een bepaalde toepassing van een regel wanneer die tot onredelijke uitkomsten zou leiden. Wat de rechtseconomische benadering op dit punt toevoegt, is dat de nadruk niet zozeer ligt op het ex post ingrijpen, maar op de beïnvloeding van ex ante gedrag.⁷⁴

7.3.2 Punten van 'interne' kritiek

De rechtseconomische benadering heeft verdiensten; zij verscherpt bepaalde inzichten en geeft aanleiding tot reflectie over bepaalde uitgangspunten. In par. 7.4 geef ik aan wat het belangrijkste verschil is tussen de rechtseconomische benadering en de in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische benadering. Eerst plaats ik evenwel in deze paragraaf kort een aantal kanttekeningen bij bepaalde aannames of gevolgtrekkingen van de rechtseconomische benadering. Deze kanttekeningen betreffen kritiekpunten *binnen* de rechts-

⁷³ Vgl. Kaplow (1986), p. 547.

⁷⁴ Een ander verschil met de benadering via het rechtszekerheidsbeginsel, althans wanneer wordt vergeleken met de Nederlandse belastingwetgevingspraktijk, is dat uit die praktijk blijkt dat de terugwerkende kracht zich veelal niet verder uitstrekt dan tot het moment van aankondiging (zodat ook de factor voorzienbaarheid een rol speelt bij de aanvaardbaarheid van de terugwerkende kracht in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel), terwijl met name Logue expliciet voorstaat om de terugwerkende kracht te laten uitstreken tot vóór dat moment.

economische benadering, kritiekpunten welke veelal door andere rechtseconomen naar voren zijn gebracht.

De 'legal progress assumption'

De premisse dat een nieuwe regel beter is dan de oude in de zin van welvaartsverhogend, is niet onomstreden. Vraagtekens bij de correctheid van deze 'legal progress assumption', ook in de genuanceerdere vorm dat op lange termijn regelgeving tendeert 'beter' te worden, kunnen worden gezet mede gelet op het politieke proces waarin regelgeving tot stand komt (inclusief het 'uitruilen' van programmapunten, invloed van lobbygroepen, de wens om 'electoraal te scoren', neiging meer oog te hebben voor kortetermijn- en zichtbare effecten dan voor langetermijn- en minder zichtbare effecten, etc.).⁷⁵

Rationele burgers

Net zoals de aanname van de 'homo economicus' in de economische wetenschap is betwistbaar de aanname dat burgers rationeel zijn en rationele verwachtingen hebben.⁷⁶ En zelfs indien de aanname valide is, is nog discutabel of van burgers daadwerkelijk kan en mag worden verwacht dat zij anticiperen op wijzigingen in de regelgeving. Men kan zich afvragen of dergelijke wijzigingen wel rationeel te voorspellen zijn, nu de regelgevers zelf veelal geen 'perfecte instituten' zijn en de invloed van lobbygroepen moeilijk in te schatten is.⁷⁷ Nu zou men wellicht kunnen stellen dat het weliswaar niet, of moeilijk, mogelijk is om verandering in regelgeving te voorspellen, maar dat nog wel overeind blijft dat burgers dan nog steeds moeten beseffen dat regelgeving nu eenmaal kan veranderen. Dit laatste moge juist zijn, maar dat betekent niet *eo ipso* dat burgers niet mogen vertrouwen op de bestaande regelgeving.⁷⁸ Maar ik loop hiermee vooruit op het belangrijkste bezwaar tegen de rechtseconomische benadering: de ogenschijnlijke miskennen van de autonome waarde van rechtszekerheid.

Risico van wijzigingen; de vergelijking met andere risico's en het overlaten aan de markt

De analogie die wordt gemaakt tussen risico's van wijzigingen in de regelgeving en andere risico's, is naar mijn mening niet zonder meer overtuigend. Weliswaar kan het effect van het intreden van het risico vergelijkbaar zijn, maar overigens kunnen bij de vergelijkbaarheid vraagtekens worden geplaatst. Bij andere risico's (zoals die van natuurrampen en die van verandering in vraag naar een product door bijvoorbeeld verandering van smaak, technologische veranderingen of verandering van het bestedingsniveau) is bijvoorbeeld het optreden van de gebeurtenis veelal niet gelegen in de directe macht van een partij. Bij het risico van veranderingen in de wetgeving is een dergelijke macht er wel; te weten de overheid, in het bijzonder de wetgever.⁷⁹ Dit betekent dat ook het gevaar van opportunist-

75 Zie voor een of meer van deze punten bijv. Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1163-1166, Logue (1996), p. 1142, Fisch (1997), p. 1099 en 1105, Troy (2000), p. 1341 en Epstein (2003), p. 74 en 78. Zie verder met name Shaviro (2000), p. 12 en p. 64 e.v. Mede op basis van 'public choice' argumenten geeft Shaviro aan dat er geen bewijs is dat beleidswijzigingen in het algemeen (tenderen) goed of slecht (te) zijn (p. 73) en dat juist in het bijzonder op het gebied van belastingen problemen zijn met het vormen van goed belastingbeleid (p. 86-88). Ook Kaplow (1986), p. 552 en 573 (en Kaplow (2003), p. 191) erkent overigens dat veranderingen mogelijk niet altijd optimaal zijn.

76 Diverse auteurs plaatsen kanttekeningen bij de aanname van de rationaliteit, inzonderheid bij de aanname dat burgers in staat zijn risico's op wetswijzigingen goed in te schatten; zie Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1160, Shaviro (2000), p. 40-41 en vooral Logue (2003), p. 222-227.

77 Epstein (2003), p. 76.

78 Mij uit het hart gegrepen: Brouwer (2003), p. 69: 'Is turbulentie van samenleving en politiek systeem niet dermate groot dat men te allen tijde rekening dient te houden met de wijziging van bestaande wetten? Een dergelijk extreme opvatting is de kortste weg naar het einde van de wetgever. Wie zoveel ruimte laat, maakt wetgeving in feite onmogelijk. Als er geen enkele reden is om op bestaande wetgeving te vertrouwen kan de wet niet langer wet zijn.'

79 Vgl. Crombag (1994), p. 1480. Een bijzonder kenmerk is bovendien dat het diezelfde wetgever is die de situatie – het bestaande regelsysteem – heeft gecreëerd, vgl. Goldberg (1994), p. 330.

tisch gebruik van deze macht een factor is waarmee rekening moet worden gehouden.⁸⁰ Op het gebied van het belastingrecht geldt dat vooral omdat de overheid een direct belanghebbende is. Aan de macht van een overheid is bovendien – behalve door bijvoorbeeld emigratie – niet te ontsnappen. Daarnaast doet de analogie geen recht aan het verschil in de aard van het gebied waarop risico wordt gelopen; een van de doelstellingen van het recht is juist het reduceren van onzekerheid, het bieden van zekerheid aan burgers (zie ook hierna over de positie van rechtszekerheid).⁸¹

Vraagtekens bij het volledig overlaten aan de markt van het risico van wijzigingen in de regelgeving zouden verder bijvoorbeeld kunnen worden gezet bij de aangedragen mogelijkheid dat burgers zich voor het risico kunnen verzekeren. Aangenomen wordt dat dit maatschappelijk efficiënter is dan het beleid om overgangsregels te treffen. Vraag is evenwel of dat ook het geval is wanneer er marktimperfecties zijn (en er daardoor geen ‘perfecte markt’ is),⁸² waarbij ik onder andere denk aan informatieasymmetrie.⁸³ Een pragmatische vraag is of het alternatief van verzekeren reëel is; het zich kunnen verzekeren door burgers tegen het risico van wetswijzigingen bij een verzekeraar lijkt nog moeilijk voorstelbaar.⁸⁴ Een meer principiële vraag vanuit het perspectief van gelijkheid, rechtvaardigheid en rechtsbescherming is de vraag wat de positie is van burgers die niet de financiële middelen hebben om zich te verzekeren;⁸⁵ blijven die dan verstoken van ‘rechtsbescherming’? Tot slot zij opgemerkt dat ondoorzichtig voor mij is in hoeverre bij de stelling dat verzekeren via de markt efficiënter is, rekening is gehouden met het effect van lobbyen door verzekeringsmaatschappijen. Lobbyen roept niet alleen lobbykosten *sec op*.⁸⁶ Wanneer verzekeringsmaatschappijen er belang bij hebben dat een bepaalde regel niet wijzigt, kan er ook de maatschappelijke kostenpost zijn die erin bestaat dat een bepaalde regel als gevolg van een succesvolle lobby in het geheel niet wordt gewijzigd hoewel die wijziging maatschappelijk wel wenselijk zou zijn.⁸⁷

Stimuleringsmaatregelen

Voorts staat niet buiten discussie dat de veronderstelde voordelen van het standaardbeleid dat wijzigingen ‘retroactive’ zijn, opwegen tegen de nadelen ervan. Naast de voornoemde vraagtekens bij het alternatief van verzekeren op de markt, zijn kritische noten te zetten bij de veronderstelling dat de voordelen opwegen tegen het – erkende – nadeel dat burgers terughoudend zullen zijn om zich te laten leiden door stimuleringsmaatregelen. De idee

80 Zie bijv. Logue (1996), p. 1146 en 1154 over ‘government opportunism’ en Kaplow (1986), p. 574 over de mogelijke waarde van eerbiedigende werking als tegenwicht voor misbruik van macht door de overheid. Vgl. verder Troy (2000), p. 1349 en Epstein (2003), p. 77.

81 Zie ook Huffman (2000), p. 1115-1119.

82 Zie Shavero (2000), p. 40-42.

83 Kaplow (1986), p. 536-550 gaat overigens in op diverse marktimperfecties, te weten *moral hazard*, informatieasymmetrie en *adverse selection*, administratieve en transactiekosten, en beperkte kennis van risico’s bij burgers. Hij meent, kort gezegd, dat de markt evenwel nog altijd beter is dan overheidsingrijpen, althans dat het omgekeerde discutabel is, waarbij evenwel voorzichtige termen worden gebruikt (vgl. p. 541: ‘there is no a priori reason to believe that (...)’; p. 547: ‘are likely to be’ en ‘will often be less’). Ik merk ter zake van het punt van informatieasymmetrie op dat Kaplow dit punt vooral in relatie brengt met *adverse selection*, waarbij de nadruk ligt op informatieachterstand van de verzekeraar ten opzichte van de verzekerde. De informatieachterstand kan evenwel ook omgekeerd zijn – door bijvoorbeeld het dichters op het politieke vuur zitten van verzekeraars –, welke imperfectie de verzekeraars zouden kunnen uitbuiten. Kaplow merkt weliswaar op dat ‘if the insurance company charges a higher premium, it will inevitably lose customers to its competitors’ (p. 543), maar ik vraag me af of de veronderstelde marktwerking op dit punt empirisch ondersteund wordt.

84 Fisch (1997), p. 1090-1091. Graetz (1985), p. 1836 lijkt geen probleem te zien; hij wijst bijvoorbeeld op de mogelijkheid die reeds bestaat van het verzekeren tegen onteigening door een buitenlandse staat.

85 Crombag (1994), p. 1480.

86 Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1171-1173.

87 Vgl. Sampford (2006), p. 239. Ook Kaplow (2003), p. 198 benoemt dit, maar gaat er verder niet op in.

van het verstrekken van een (hogere) risicopremie, die vanwege de afname van het vertrouwen van de burger in de bestendigheid van het recht nodig kan zijn om de burger nog via regels tot bepaald gedrag aan te zetten, roept ten eerste een aantal praktische vragen op.⁸⁸ Ten tweede is ook onder rechtseconomen de efficiëntie van het standaard niet voorzien in overgangsregels bij wijzigingen van stimuleringsregels niet onomstreden.⁸⁹ In verband met dergelijke stimuleringsregels wordt wel een vergelijking gemaakt met het sluiten van een contract met de overheid;⁹⁰ analoog aan het naleven van een contract zou een wijziging van stimuleringsregels daarom gepaard moeten gaan met eerbiedigende werking.⁹¹ Vragen die dan evenwel opkomen zijn waarin een rechtvaardiging kan worden gevonden voor het verschil in behandeling tussen stimuleringsregels (wel eerbiediging) en andere regels (geen eerbiediging) en of steeds een duidelijk onderscheid kan worden gemaakt tussen deze soorten regels. In verband met de idee van het verstrekken van een (hogere) risicopremie verdient verder opmerking dat het gebruik van dit middel onmogelijk zou zijn indien de reikwijdte van 'retroactivity' van de wijzigingen onbeperkt zou zijn.⁹² Een hoger risico kan weliswaar worden gecompenseerd door hogere premies, maar het risico dat de hogere premie met formeel terugwerkende kracht wordt teruggenomen⁹³ zou weer gecompenseerd moeten worden met een hogere premie, etc. In die zin dient er noodzakelijkerwijs een beperking van de reikwijdte van 'retroactivity' te zijn. Hoewel dit niet als zodanig wordt benoemd,⁹⁴ zie ik hierin terugkomen dat er zelfs in de rechtseconomische benadering een minimum vereiste aan rechtszekerheid dient te zijn.⁹⁵

Rechtszekerheid

Het laatste punt brengt mij bij een algemener punt: de vraag rijst of in de geponeerde inschattingen over efficiëntie en welvaartsmaximalisatie het belang van rechtszekerheid, opgevat als een element dat nut oplevert (zie hierna voor de waarde als zelfstandige (rechts)waarde), voldoende wordt meegenomen althans op waarde wordt geschat.⁹⁶ Hiervoor heb ik reeds gewezen op een minimum aan rechtszekerheid dat noodzakelijk is bij stimuleringsregels; het komt mij voor dat evenzo het functioneren van het marktsysteem gebaat is bij zekerheid over de spelregels, inclusief de fiscale.⁹⁷

- 88 Hoe hoog dient deze premie te zijn? In hoeverre zijn de (hogere) weglekeffecten meegenomen (i.e. het effect dat optreedt omdat de premie ook terechtkomt bij burgers die ook zonder de stimuleringsmaatregel (of met een lagere risicopremie) tot het gewenste gedrag waren overgegaan)?
- 89 Logue (1996), p. 1140 e.v. meent (anders dan bijv. Gaetz (1977), p. 69-72 en Kaplow (1986), p. 528-531) dat wijziging van stimuleringsmaatregelen wel gepaard dient te gaan met eerbiedigende werking omdat dat efficiënter zou zijn. Zie ook Ramseyer en Nakazato (1989), p. 1171-1173 en Goldberg (1994), p. 327. Opvallend is dat zowel voor- als tegenstanders op dit punt uitspraken doen over efficiëntie, maar daarbij veelal alleen in termen van 'verwachting' spreken en bijvoorbeeld geen cijfermatige onderbouwing, al dan niet op basis van empirische data, geven. Vgl. ook Schönberg (2000), p. 28-29 die in verband met het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur ingaat op rechtseconomische argumenten en constateert dat er tegenstrijdige zienswijzen zijn in de literatuur over de efficiëntie van het al dan niet honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen.
- 90 Naar het mij voorkomt klinkt daarin een zekere herwaardering van het belang van rechtszekerheid door. Dit laatste wordt evenwel niet met zoveel woorden gezegd, maar dat 'the government should keep its word' (Logue (1996), p. 1132) meen ik toch wel zo te kunnen duiden.
- 91 Logue (1996), p. 1143 e.v.
- 92 Logue (2000), p. 513-517.
- 93 Het terugnemen van bijvoorbeeld 'up-front subsidies' kan namelijk soms volgens rechtseconomen geboden zijn, zie Kaplow (1986), p. 587.
- 94 Logue (2000), p. 514 heeft het over 'some minimal level of transition relief.'
- 95 In dezelfde zin Lubbers en Vording (2005), p. 133.
- 96 Vgl. Adler (2003), p. 26: 'the nonconsequentialist or nonwelfarist moral arguments against retroactivity that the welfarist counts as misplaced can reenter the picture in the guise of morally grounded preferences against retroactivity.'
- 97 Zie ook Laitos (1997), p. 101-102, Schönberg (2000), p. 12-13, en McDonnell (2007), p. 2:8-9.

Verder zij opgemerkt dat burgers het 'being at risk of a retroactive sanction',⁹⁸ i.e. risico lopen dat regels per direct – mogelijk zelfs met formeel terugwerkende kracht – kunnen wijzigen, negatief kunnen waarden. Daartegen kan wellicht worden ingebracht dat burgers ervoor kunnen kiezen dit risico – afhankelijk van het risicoprofiel, inschattingen over het optreden van het risico, etc. – te verminderen door diversificatie of door zich te verzekeren. Zo dat al reële alternatieven zijn, kan men zich afvragen of niet reeds het gegeven dat er keuzes en inschattingen dienen te worden gemaakt (bijvoorbeeld over het al dan niet verzekeren, hoe en bij wie), op zichzelf negatief wordt gewaardeerd door burgers; oftewel dat de door de rechtsonzekerheid opgeroepen keuzemogelijkheden en daarmee gepaard gaande beslissingsmomenten een negatieve invloed hebben op de welvaart, althans op het welzijn.

Tot slot

De voornoemde vragen en kanttekeningen doen op zich niet essentieel af aan inzichten die de rechtseconomische benadering als een theoretisch denkmodel biedt. Ze duiden er wel op dat voorzichtigheid geboden is met de toepassing van de modelmatige inzichten in de praktijk.⁹⁹

Ten tweede merk ik op dat een groot deel van de vragen en kanttekeningen is gemaakt *binnen* het rechtseconomische kader, i.e. binnen het normatieve kader van welvaartsmaximalisatie/efficiëntie. De discussie ziet veelal op de vraag of iets nu inderdaad wel of niet efficiënt(er) is. Een goed voorbeeld van de nadruk die ligt op efficiëntie als beoordelingsnorm, is de behandeling door Logue van de vraag of het eenmalig en onverwacht verlenen van formeel terugwerkende kracht aan een tariefsverhoging ('surprise retroactive tax') gewenst kan zijn (zie eerder par. 6.3.4).¹⁰⁰ Enerzijds geeft de auteur aan dat door het eenmalige en onverwachte karakter de terugwerkende kracht efficiënt kan zijn, nu het voor de belastingplichtigen als een verrassing komt, de belastingplichtigen er niet op kunnen anticiperen en de terugwerkende kracht daarom niet leidt tot verstoring van – immers inmiddels voltrokken – gedrag. Als tegenargument voert Logue aan dat er kosten kunnen zijn, zoals (i) hoge kosten van de totstandkoming ervan vanwege de weerstand tegen terugwerkende kracht en (ii) inefficiënte verandering van toekomstig gedrag van belastingplichtigen indien ze er niet op vertrouwen dat het een eenmalige actie was. Met betrekking tot een bepaald concreet geval concludeert de auteur uiteindelijk dat 'the overall costs of the retroactive effect date probably exceed the benefit.'¹⁰¹ Zowel uit de conclusie als uit de argumenten blijkt dat de vraag alleen wordt bekeken vanuit een efficiëntieperspectief. Er wordt geen aandacht besteed aan het belang en de waarde van rechtszekerheid op zichzelf.

Ik hecht wel belang aan de waarde van rechtszekerheid en ga daarom verder niet in op de eerdergenoemde vragen en kanttekeningen. Mijn kanttekening bij de rechtseconomische benadering is er één gelegen *buiten* het rechtseconomische kader en is in die zin principiële, omdat zij het kader zelf ter discussie stelt. De kanttekening ziet op de positie van rechtszekerheid¹⁰² en, daarmee samenhangend, de eenzijdige nadruk op 'het doel van het

98 Adler (2003), p. 25.

99 Vergelijk in dit verband de slotwoorden van een artikel van de – ter zake van de Graetz/Kaplow-opvatting kritische – rechtseconoom Logue (2003), p. 260: 'besides these two examples [te weten uitbreiding van productaansprakelijkheid en antimisbruikwetgeving op belastinggebied, MP], how much real world significance does the consequentialists' incentive-based argument for retroactivity have? That is a good question.'

100 Logue (1996), p. 1171-1173.

101 Logue (1996), p. 1173.

102 Vgl. Schuiver-Bravenboer (2005), p. 129 naar aanleiding van haar – op de Nederlandse situatie toegespitste – voorbeeld om zonder overgangsregels de fiscale behandeling van de eigen woning te wijzigen: '[d]e vraag of een en ander in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel is in de utilitaristische denkwereld niet van belang.'

recht' bij het rechtseconomische perspectief. Op deze punten wijkt, zoals ik in de volgende paragraaf aangeef, het rechtseconomische perspectief af van het in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische perspectief.

7.4 AFWIJKING VAN DE RECHTSECONOMISCHE BENADERING

In deze paragraaf geef ik aan waarom en op welk punt het in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische perspectief afwijkt van de rechtseconomische invalshoek op overgangrecht.

Zoals gezegd is een kerngedachte in de 'new view' dat regelgevers als standaardbeleid dienen te hanteren niet te voorzien in overgangsregels. In deze rechtseconomische benadering staat het reguleren van vertrouwen *in functie van* het streven naar welvaartsmaximalisatie. Door het standaardbeleid wordt gezorgd dat burgers niet (mogen) vertrouwen dat overgangsregels worden genomen, hetgeen het meest efficiënt zou zijn. Deze functionele positie van verwachtingen,¹⁰³ alsmede de eenzijdige nadruk op het (utilitaristische) doel van het recht, past niet in het in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische perspectief.¹⁰⁴ Zoals in par. 3.2 en 4.2 gezien heeft rechtszekerheid namelijk een autonome waarde,¹⁰⁵ het is een eigen waarde van het recht.¹⁰⁶ Het belang van rechtszekerheid vormt in dit kader een tegenkracht ten opzichte van het, in dit geval van de rechtseconomen utilitaristische, doel van het recht. Vergelijk de spanning tussen de waarde rechtszekerheid en de waarde *Zweckmäßigkeit* bij Radbruch. Rechtszekerheid als een interne kwaliteitseis voor het recht vereist namelijk dat burgers zich bij hun gedragingen juist op het recht kunnen en mogen oriënteren. Het recht dient eraan bij te dragen, maar veronderstelt ook dat burgers aan het recht juist wel verwachtingen voor de toekomst mogen ontleen met betrekking tot een zekere duurzaamheid van het bestaande recht.¹⁰⁷ Het als standaardbeleid hanteren dat burgers dergelijke verwachtingen niet mogen hebben, is hiermee in tegenspraak. Negatieve zekerheid – zekerheid over onzekerheid – is niet de zekerheid die vanuit het oogpunt van rechtszekerheid wordt verlangd.¹⁰⁸

103 Vgl. Shaviro (2003), p. 284: 'while utilitarianism assigns no inherent moral value to promise-keeping, it takes into account the instrumental value of being able to create reliance (...)' Zie ook Crombag (1994), p. 1479: 'Voor Louis Kaplow (...) is rechtszekerheid op lange termijn van louter praktisch belang.'

104 Vgl. ook Munzer (1982), p. 442 die uitgaat van een 'mixed-value theory of ethics that recognizes both utility and justice. In such a theory justice is not reducible to utility and can override it (...)' Verder zij gewezen op Hol (1990), die in een kritische beschouwing over instrumentalisme, en in dit verband onder andere over het utilitarisme en de economische benadering van het recht, erop wijst dat het recht meer dan een instrument is en dat het recht – waarbij hij onder meer rechtszekerheid en gelijkheid noemt – steeds ook doel en een waarde op zich is.

105 Ook in de Amerikaanse literatuur zijn tegengeluiden te horen; bijv. Fisch (1997), p. 1088: 'This [utilitarian] conception explains the failure of economic analysis to address the moral concerns of fairness arguments' en p. 1105: 'stability and predictability in the law reflect values that are worthy of independent protection.'

106 Een van de belangrijkste functies van het recht is immers het bieden van rechtszekerheid door het mogelijk maken van vertrouwen; zie Verheij (1997), p. 43 en Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 421 en 428, en vgl. McDonnell (2007), p. 2:6, alsmede par. 4.2 over het verband tussen 'vrijheid' en rechtszekerheid en over andere belangen die met rechtszekerheid zijn verbonden.

107 Vgl. Sampford (2006), p. 79: 'The (...) legitimate Rule of Law argument against general practise of retrospective law is that the legal system ought to respect the expectations which people have formed on the basis of the existing law; and that the law should be such as to allow people to *form* expectations (that is, it should be capable of providing guidance)' (originele cursivering).

108 Vgl. Brouwer (1999), p. 203-204.

Verder is naar mijn mening vooral terughoudendheid op haar plaats met het verlenen van formeel terugwerkende kracht op basis van het *incentive-based* argument.¹⁰⁹ Ten eerste brengt het enkele feit dat een nieuwe regel op het moment van invoering 'beter' zou zijn dan de oude – hetgeen evenzeer betwistbaar kan zijn als de stelling dat het oude recht beter is –, nog niet mee dat de nieuwe regel ook 'beter' is dan de oude gerekend voor de periode van vóór het moment van invoering. Zo kunnen de (gewijzigde) omstandigheden die maken dat het nieuwe recht inderdaad 'beter' kan worden geacht dan het oude recht, nog niet aanwezig zijn geweest in de periode ervoor.¹¹⁰ Wat voor de ene periode 'goed' recht is, hoeft dat niet voor een andere periode te zijn.¹¹¹ Ten tweede doet het 'incentive-based'-argument sowieso geen opgeld voor sommige regels.¹¹² Voor regels waarvan kennisneming noodzakelijk is willen ze effectief zijn, bijvoorbeeld vanwege het arbitraire karakter, gaat het argument niet op. De vaststelling dat een regel die terugwerkende kracht heeft 'logically cannot guide behaviour with respect to the act whose legal status is altered'¹¹³ geldt daarvoor in het bijzonder. Een voor de hand liggend voorbeeld is een verkeersregel die voorschrijft aan welke kant van de weg dient te worden gereden. Terugwerkende kracht verlenen aan een dergelijke regel zou ridicul zijn; hetzelfde geldt veelal voor het verlenen van terugwerkende kracht aan procedureregels.¹¹⁴ Ten derde zou het ruimhartig omgaan met het verlenen van formeel terugwerkende kracht indruisen tegen de kern van de waarde van rechtszekerheid. In de aanname dat een nieuwe regel beter is dan de oude, klinkt de opvatting door dat een eenduidige, homogene opinie bestaat over wat men met het recht wil bereiken. De opinie daarover is evenwel niet homogeen maar heterogeen. Burgers – en politieke partijen – hebben verschillende opvattingen over de gewenste inhoud van het recht, ook over dat van het belastingrecht. Zoals in par. 3.2 gezien kan recht als ordening van de samenleving het niet bij meningsverschillen laten: er moet een ordening zijn die duidelijkheid schept. Om deze reden is rechtszekerheid met de eis van positiviteit van het recht in de waardetrias van Radbruch de derde noodzakelijke en gelijkwaardige waardecomponent, naast rechtsgelijkheid en het doel van het recht. Een uiteindelijk in het politieke proces tot stand gekomen regel biedt duidelijkheid. Zou echter in het geval dat – bijvoorbeeld als gevolg van verandering in politieke machtsverhoudingen – een andere rechtsregel tot stand komt, aan die regel terugwerkende kracht worden verleend enkel met het argument dat de regel geacht wordt beter te zijn, dan zou de hele idee van rechtszekerheid worden geërodeerd. De ordescheppende functie van regels wordt dan uitgehold. Onduidelijkheid over wat rechtens is, blijft immers aanwezig gegeven de wetenschap dat aan bestaande regels uiteindelijk steeds hun werking

109 Vgl. Sampford (2006), p. 249: 'when it comes to laws with retrospective effect, the rule needs to be "better" in terms of criteria of coherence, consistency and better general guidance of citizens rather than the law merely being a "good idea". Thus overruling involves recognising mistakes made in the past rather than enthusiasms for the future.'

110 Zo merkt ook Kaplow (1986), p. 551-552, die overigens uitdrukkelijk het 'incentive-based argument' hanteert ten faveure van het verlenen van formeel terugwerkende kracht op dat het 'beter recht'-argument niet opgaat wanneer een verandering in de regelgeving is ingegeven door verandering van omstandigheden, en anticipatie geen zin zou hebben of zelfs inefficiënt zou zijn.

111 Dit lijkt soms te worden 'wegverondersteld'; bijv. Shaviro hanteert als uitgangspunt een bepaalde norm voor goed inhoudelijk belastingbeleid en verbindt vervolgens aan die norm dat 'good policy in designing the tax base should be deemed not to change over time. Thus, if the municipal bond preference is always presumptively bad policy then consideration of ungrandfathered repeal need not be complicated by the possibility that it was once good policy and has only now become bad' (Shaviro (2000), p. 98).

112 De analyse van de rechtseconomen heeft vooral betrekking op regels die gedrag reguleren, zie Kaplow (2000), p. 518.

113 Munzer (1977), p. 391. Opgemerkt zij overigens dat deze observatie ook correct is voor regels waarvoor het 'incentive-based'-argument wel valide is. Immers, niet de terugwerkende kracht zelf, maar de verwachting dat wijzigingen terugwerkende kracht hebben, heeft invloed op gedrag.

114 Vreemd is derhalve bijvoorbeeld dat aan het besluit van 27 april 2005, Stcrt. 2005, 87, waarin onder meer werd bepaald dat, kort gezegd, het niet meer mogelijk was om per fax een bezwaarschrift in te dienen, terugwerkende kracht werd verleend tot 1 juli 2004.

kan worden ontzegd door later tot stand gekomen, terugwerkende, regels, die op hun beurt ook weer geen zekerheid kunnen verlenen.¹¹⁵

De punten waarop de rechtseconomische invalshoek derhalve afwijkt van de in dit onderzoek gehanteerde rechtstheoretische invalshoek zijn de (te) eenzijdige nadruk die wordt gelegd op het 'doel van het recht' en, daarmee samenhangend, het ondergeschikte belang van rechtszekerheid. In het onderhavige onderzoek wordt uitgegaan van een rechtstheorie waarbij rechtszekerheid wel een autonoom belang heeft en rechtsvorming neerkomt op het afwegen van concurrerende beginselen en belangen.

7.5 TOT SLOT

Zoals gezien is er in de rechtseconomische benadering van Graetz en Kaplow betrekkelijk weinig aandacht voor het belang dat recht bijdraagt aan rechtszekerheid. Opvallend bij de in par. 7.2.7 genoemde opvattingen van enige ander rechtseconomen is echter dat deze *wat het resultaat betreft* convergeren naar een opvatting waarbij wel belang wordt gehecht aan rechtszekerheid. Ik verwijs bijvoorbeeld naar de opvatting van zowel Ramseyer en Nakazato als Logue dat eerbiedigende werking de hoofdregel zou dienen te zijn bij wijziging van fiscale stimuleringsmaatregelen. De opvatting van Shaviro komt zelfs dicht in de buurt van de in hoofdstuk 6 genoemde beginselen van overgangsrecht: onmiddellijke werking als regel voor *policy changes* en geen formeel terugwerkende kracht die verdergaat dan het moment van aankondiging. Verschil is wel dat onmiddellijke werking bij Shaviro een harde regel is en in mijn onderzoek een beginsel. Deze ontwikkeling in de rechtseconomische literatuur duidt naar mijn mening, hoewel de aanpassingen die de genoemde auteurs voorstaan niet direct gemotiveerd zijn met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel, op zowel de onontkoombaarheid van als een onderkenning van het belang van rechtszekerheid.

115 Vgl. Fuller (1969), p. 39 over 'retroactive legislation': het 'undercuts the integrity of rules prospective in effect, since it puts them under the threat of retroactive change.' Vgl. ook McDonnell (2007), p. 2:6.

Hoofdstuk 8 *Gerechtaardigde verwachtingen?*

8.1 INLEIDING

Het concept 'gerechtaardigde verwachtingen' neemt een centrale plaats in bij overgangsrechtsvorming. Voor het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht is het van belang omdat het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen daarvoor een belangrijke pijler is. Wanneer echter geen gerechtaardigde verwachtingen aanwezig zijn, is terugwerkende kracht eerder toelaatbaar. Daarnaast is het concept 'gerechtaardigde verwachtingen' van belang voor het beginsel van onmiddellijke werking, en wel als correctiemechanisme. Wanneer onmiddellijke werking zou leiden tot schending van 'gerechtaardigde verwachtingen', zou een vorm van eerbiedigende werking eerder geboden zijn.

Het concept 'gerechtaardigde verwachtingen' wordt echter ten onrechte niet steeds geproblematiseerd. De stelling dat bij overgangsrecht rekening moet worden gehouden met 'gerechtaardigde verwachtingen' is niet alleen een open deur maar ook weinig zeggend. Want wanneer is er nu sprake van *gerechtaardigde* verwachtingen? In dit hoofdstuk en het volgende hoofdstuk staat daarom het concept 'gerechtaardigde verwachtingen' centraal. De vraag is op welke manier dit concept kan worden benaderd in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Het antwoord op die vraag geef ik in het volgende hoofdstuk. Dit hoofdstuk staat in functie van het volgende. Eerst beargumenteer ik waarom het concept 'gerechtaardigde verwachtingen' problematisch is. Daarna bespreek ik een theoretisch, relatief abstract, kader voor de benadering van het concept. Omdat ook bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht de vraag aan de orde is wanneer gesproken kan worden van gerechtaardigde verwachtingen, onderzoek ik vervolgens ter inspiratie hoe de Hoge Raad bij dat leerstuk met die vraag is omgegaan. Tot slot beargumenteer ik waarom de methode die de Hoge Raad bij dat leerstuk hanteert, in beginsel niet geschikt is bij het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming.

8.2 VAN SUBJECTIEVE VERWACHTINGEN NAAR GERECHTVAARDIGDE VERWACHTINGEN

8.2.1 Inleiding; het inhoudsloze concept 'gerechtaardigde verwachtingen'

Het concept 'gerechtaardigde verwachtingen' roept de vraag op hoe een onderscheid kan worden gemaakt tussen verwachtingen die niet en verwachtingen die wel in aanmerking komen om te worden gehonoreerd. Honorering van verwachtingen betekent in het kader van overgangsrechtsvorming dat de nieuwe regel wordt beperkt in zijn toepassingsbereik

of wat de rechtsgevolgen betreft.¹ Verwachtingen worden gehonoreerd bijvoorbeeld door geen terugwerkende kracht te verlenen of door in (een vorm van) eerbiedigende werking te voorzien. De vraag naar de afbakening van het concept gerechtvaardigde verwachtingen,² die ook in andere rechtsgebieden speelt,³ wordt – terecht – aangemerkt als moeilijk te beantwoorden.⁴ Want wanneer zijn verwachtingen aan te merken als ‘gerechtvaardigd’ (of hoe men het ook noemt: ‘legitiem’, ‘gewettigd’, ‘rechtens te honoreren’, ‘eerbiedwaardig’, etc.)?⁵ Over deze essentiële vraag wordt wel eens (te) gemakkelijk heen gestapt. Er wordt dan bijvoorbeeld louter gesteld dat er geen sprake mag zijn van aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen. Maar juist dit laatste begrip is problematisch. Het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ is vaag; het beginsel van het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen is een vage norm.⁶ Donner spreekt toepasselijk over een nul-antwoord: ‘U heeft *recht* op bescherming van *gerechtvaardigde* vertrouwen’ (originele cursivering).⁷ De Hoge Raad oordeelde in het bekende Harmonisatiewet-arrest terloops in een bijzin dat hij de betreffende bepalingen in strijd acht met de gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken studenten,⁸ maar waarom waren die verwachtingen eigenlijk gerechtvaardigd? Dat oordeel wordt niet gemotiveerd.⁹

Het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ is om ten minste twee redenen problematisch. Ten eerste is het concept op zichzelf, zonder context, betrekkelijk leeg. Niet alleen is zonder context onduidelijk waarop verwachtingen zien, tevens hangt het van de omstandigheden van het geval af of de betreffende verwachtingen in aanmerking komen voor honorering. Ten tweede kunnen tegenover het belang van het honoreren van de betreffende verwachtingen andere beginselen en belangen staan die voor een resultaat pleiten waarbij de verwachtingen niet worden gehonoreerd (hierna: ‘tegenbelangen’).

Met dit laatste houdt verband de reden waarom ik er in par. 4.3.4 de voorkeur aan heb gegeven om te spreken over het beginsel/aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen in plaats van over het beginsel/aspect van het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen.¹⁰ De uitdrukking ‘honoreren van *gerechtvaardigde* verwachtingen’ heeft namelijk als nadeel dat daarin door het woord ‘gerechtvaardigd’ reeds besloten lijkt te liggen dat een te maken afweging met de ‘tegenbelangen’ reeds gemaakt is en wel in het

- 1 Zoals in het vorige hoofdstuk gezien, wordt in de rechtseconomische literatuur als alternatief voor tegemoetkoming aan eerder door het recht gewekte verwachtingen het verlenen van een schadevergoeding genoemd. Schadevergoeding neemt een tussenpositie in tussen enerzijds het daadwerkelijk honoreren van de verwachtingen en anderzijds het niet honoreren, vgl. Wiarda (1986a), p. 172. Vgl. ook Nieuwenhuis (1979), p. 66-67 die een onderscheid maakt tussen positieve bescherming (gerechtvaardigde verwachtingen worden gehonoreerd) en negatieve bescherming (financiële tegemoetkoming) van vertrouwen
- 2 Zie voor het opwerpen van de afbakeningsvraag ook Popelier (1997), p. 159, alsmede Munzer (1982), p. 429. De afbakeningsvraag wordt op verschillende manieren aangehaald. Zo plaatst Van Dijk (1976) gerechtvaardigde verwachtingen tegenover ‘niet serieuze verwachtingen’.
- 3 Zie bijvoorbeeld ook de vraag in het civiele recht of er criteria gevonden kunnen worden om gerechtvaardigd vertrouwen te onderscheiden van niet-gerechtvaardigd vertrouwen teneinde rechtsgevolgen – juridische gebondenheid – te kunnen verbinden aan gerechtvaardigd vertrouwen, Smits (1995), p. 123 e.v.
- 4 Bijv. Wiarda (1986), p. 68.
- 5 Zie voor nog andere formuleringen Smits (1995), p. 135, en voor termen die het Hof van Justitie EG gebruikt bijlage E.2.
- 6 Bijv. Barendrecht (1992), p. 7-8 en 53-54. Vgl. ook Stein (1985), p. 254 die het beginsel als ‘bijzonder amorf’ typeert.
- 7 Donner (1984), p. 459.
- 8 HR 14 april 1989, NJ 1989/469, r.o. 3.1.
- 9 Voor een mogelijk antwoord zie par. 11.11.4.
- 10 Een goed alternatief voor de term ‘het beginsel/aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen’ is overigens ‘het beginsel/aspect van het honoreren van *redelijke* gewekte verwachtingen’.

voordeel van de verwachtingen.¹¹ In die zin zou met de term ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ het eindresultaat worden aangegeven.¹²

In de volgende paragrafen plaats ik het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ in een theoretisch kader. Daarbij geef ik een methode aan die inhoudt dat via een proces van filtering en afweging wordt gekomen van subjectieve verwachtingen tot gerechtvaardigde verwachtingen. Ik concludeer evenwel dat die methode enige houvast geeft, maar dat de vraag wanneer er sprake is van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’, niet *in abstracto* kan worden beantwoord omdat het antwoord afhangt van enerzijds de omstandigheden van het geval en anderzijds de belangen die pleiten voor het niet honoreren van verwachtingen.

8.2.2 Filteren en afwegen

Niet alle subjectieve verwachtingen kunnen rechtens worden gehonoreerd. In deze paragraaf komt aan de orde een abstracte methode om van subjectieve verwachtingen te komen tot gerechtvaardigde verwachtingen, dat wil zeggen verwachtingen waaraan rechtsgevolgen worden verbonden. Ik onderscheid daarbij drie stappen, die conceptueel wel maar feitelijk nauwelijks van elkaar te onderscheiden zijn.

Ter illustratie van de methode zij verwezen naar een manier waarop het Hof van Justitie EG het ‘beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen’ benadert:

‘Met betrekking tot het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen van de begunstigde van een gunstige handeling, moet in de eerste plaats worden uitgemaakt of de handelingen van de administratieve instanties bij de voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt (...). Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet in de tweede plaats worden nagegaan of dit vertrouwen gewettigd is.’¹³

Ik ga uit van de volgende twee stappen:

- (a) van subjectieve verwachtingen tot redelijke verwachtingen; en
- (b) van redelijke verwachtingen tot gerechtvaardigde verwachtingen.

De *eerste stap* betreft een filtering van verwachtingen, die als doel heeft van de subjectieve verwachtingen alleen de ‘redelijke verwachtingen’ over te houden. Dit zijn verwachtingen die een burger objectief gezien in redelijkheid kon hebben. Verwachtingen dienen mitsdien te worden geobjectiveerd.¹⁴ Er is vervolgens een *tweede stap* nodig, omdat redelijke verwachtingen niet steeds rechtens kunnen worden gehonoreerd. Er kunnen ‘tegenbelangen’ aanwezig zijn die voor een resultaat pleiten waarbij de verwachtingen niet worden gehonoreerd oftewel waarbij aan de verwachtingen geen rechtsgevolgen worden verbonden. Verwachtingen komen pas in aanmerking om, al dan niet gedeeltelijk, te worden gehonoreerd, indien het belang van het honoreren ervan een voldoende groot relatief gewicht heeft ten opzichte van de ‘tegenbelangen’. De tweede stap betreft derhalve het maken van een afweging.¹⁵ Met (a) het onderscheid tussen redelijke en gerechtvaardigde

11 Vgl. Smits (1995), p. 136. Illustratief bijv. Wiarda (1986), p. 68: ‘het is steeds weer de zeer moeilijke vraag, of en in hoeverre [verwachtingen] gerechtvaardigd zijn en daarom gehonoreerd dienen te worden’ (cursivering MP).

12 Ernes (2000), p. 42.

13 HvJ EG 14 september 2006, V-N 2006/49.19 (*Elmeka*), r.o. 32.

14 Zie ook Schönberg (2000), p. 119: of er een *reasonable expectation* is gecreëerd ‘is an objective test.’

15 Vergelijk voor de twee stappen ook Verheij (1997), p. 44: ‘bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel [blijkt het] altijd weer te draaien om (...) twee vragen: hoe gerechtvaardigd zijn de verwachtingen van belanghebbende, en hoe zwaar wegen die verwachtingen in verhouding tot andere betrokken belangen?’

verwachtingen en, daarmee samenhangend, (b) het slechts etiketteren van verwachtingen als 'gerechtvaardigde verwachtingen' wanneer het om verwachtingen gaat waaraan rechtsgevolgen worden verbonden, sluit ik me *grosso modo* aan bij de concepten die Schönberg hanteert in zijn rechtsvergelijkende studie over gerechtvaardigde verwachtingen in het administratieve recht.¹⁶

Ik hanteer de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' zoals gezegd voor verwachtingen die het proces van filteren/objectiveren *en* het afwegingsproces hebben overleefd.¹⁷ De term wordt gereserveerd voor verwachtingen waaraan een rechtsgevolg wordt verbonden. Opmerking verdient dat deze invulling niet principieel is; het is gedeeltelijk 'slechts' een kwestie van etikettering. Er lijkt mij niets op tegen te zijn om reeds van 'gerechtvaardigde verwachtingen' te spreken na de eerste stap (maar dan moet uiteraard nog steeds de tweede stap worden gezet om te bepalen of de verwachtingen worden gehonoreerd).¹⁸ Sterker nog: dat zou zelfs eigenlijk licht mijn voorkeur hebben, omdat dan beter tot uitdrukking komt dat het al dan niet honoreren van verwachtingen niet alleen afhangt van de kwaliteit van de verwachtingen maar ook een kwestie is van een belangenafweging. Nadeel van het gebruik van de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' voor alleen verwachtingen die ook de tweede stap hebben overleefd, is dat het aspect van de belangenafweging wordt versluierd. De reden waarom ik die term toch op die manier invul, is een pragmatische: ik heb de indruk dat in de rechtspraktijk (legisprudentie, jurisprudentie en literatuur) de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' veelal wordt gebruikt voor verwachtingen die rechtens (al dan niet gedeeltelijk) worden of dienen te worden gehonoreerd,¹⁹ en het lijkt me niet verstandig om van dat gebruik af te wijken nu dat alleen maar misverstanden kan oproepen.

Er is nog een *derde stap*. Deze stap heeft niet zozeer betrekking op de verwachtingen zelf maar – zij het daarmee wel nauw verbonden – op de rechtsgevolgen die aan 'gerechtvaardigde verwachtingen' moeten worden verbonden. De vaststelling dat er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen betekent – gegeven de door mij gegeven invulling van het concept – wel dat verwachtingen aan de orde zijn waaraan rechtsgevolgen worden verbonden, maar betekent *eo ipso* niet dat de verwachtingen *volledig* worden gehonoreerd. In hoeverre die gerechtvaardigde verwachtingen dienen te worden gehonoreerd is afhankelijk van het relatieve gewicht ervan; ook de derde stap betreft het maken van een afweging. Vanuit een andere invalshoek: het afwegingsproces bestaat in die zin uit twee elementen: het vaststellen of de verwachtingen in aanmerking komen om te worden gehonoreerd en, zo ja, het vaststellen in hoeverre de verwachtingen dienen te worden gehonoreerd.

Opgemerkt zij nog dat conceptueel weliswaar een onderscheid kan worden gemaakt tussen de verschillende stappen, maar dat feitelijk de stappen in elkaar overlopen en moei-

16 Schönberg (2000), p. 6: 'An expectation is reasonable if a reasonable person acting with diligence would hold it in the relevant circumstances. An expectation is legitimate if the legal system acknowledges its reasonableness and attributes procedural, substantive, or compensatory legal consequences to it.'

17 Vgl. ook Raitio (2003), p. 225: 'even the question of what kind of expectation is "legitimate" requires weighing and balancing.'

18 Bij Munzer (1982), p. 429-435 zijn bijvoorbeeld vergelijkbare stappen te zien, maar de auteur plakt het 'etiket' gerechtvaardigde verwachtingen een stap eerder. Er wordt eerst tot 'rational and legitimate expectations' gekomen en vervolgens vindt een afweging plaats met tegengestelde belangen. Vgl. tevens Grousset (2006), p. 204.

19 Vgl. Smits (1995), p. 136 die met betrekking tot de term 'gerechtvaardigd vertrouwen' opmerkt dat deze term niet zelden zal betekenen dat daarmee reeds de oplegging van het rechtsgevolg is gegeven.

lijk te scheiden zijn.²⁰ Zoals gezegd hoeft een redelijke verwachting niet altijd tot rechtsgevolgen te leiden. Bijvoorbeeld, stel dat bij een belastingplichtige een verwachting over een bepaalde wetstoepassing wordt gewekt door een telefonische inlichting van een medewerker van de belastingtelefoon, maar dat daar – voor toepassing van het vertrouwensbeginsel – geen rechtsgevolgen aan worden verbonden: de wet wordt toegepast en de verwachting wordt niet gehonoreerd. De verwachting zou wellicht als redelijk kunnen worden bestempeld, maar vervolgens niet als gerechtvaardigd. Maar men zou evenzo kunnen beargumenteren dat de verwachting reeds niet is gerechtvaardigd omdat een dergelijke verwachting niet eens als redelijk kan worden gezien. Bij welke van de eerste twee stappen de verwachting er wordt uitgeselecteerd, is moeilijk aan te geven, maar uiteindelijk ook weinig relevant. In het verlengde daarvan verdient opmerking dat het beeld van de stappen de suggestie zou kunnen wekken dat het mogelijk is om een duidelijke grens te trekken tussen ‘niet-redelijke verwachtingen’ en ‘redelijke verwachtingen’, tussen ‘redelijke maar niet gerechtvaardigde verwachtingen’ en ‘redelijke en gerechtvaardigde verwachtingen’, en tussen ‘gerechtvaardigde verwachtingen waaraan gedeeltelijk wordt tegemoetgekomen’ en ‘gerechtvaardigde verwachtingen die volledig worden gehonoreerd’, maar dat zou ten onrechte zijn. Het onderscheid is in alle gevallen veeleer gradueel van aard.²¹

De verschillende stappen lopen derhalve in elkaar over. Wel zijn er verbanden aan te geven. Hoe redelijker verwachtingen zijn, hoe meer gewicht toekomt aan het belang de verwachtingen te honoreren. Dit brengt met zich dat omstandigheden die relevant zijn voor de bepaling of er sprake is van redelijke verwachtingen, ook relevant kunnen zijn voor de bepaling van het gewicht van het belang van honorering van de verwachtingen. Hetgeen relevant is voor het proces van objectiveren – de eerste stap –, waarop ik in de volgende paragraaf inga, is daarom in de regel ook relevant voor het afwegingsproces (de tweede en derde stap).

8.2.3 Objectivering van verwachtingen

De eerste stap – de filtering van subjectieve verwachtingen tot redelijke verwachtingen – betreft een objectivering. De objectivering vindt plaats enerzijds via het subject (het perspectief is dat van een ‘redelijk persoon’) en anderzijds via de bron (alleen verwachtingen gewekt door bepaalde bronnen komen in aanmerking voor honorering). Voordat ik op objectivering inga, geef ik eerst aan wat met hier en in de literatuur²² gebruikte termen als ‘object’, ‘bron’, ‘subject’ en ‘intensiteit’ wordt bedoeld.

Verwachtingen zijn subjectief: bij een bepaalde persoon kunnen naar aanleiding van een bepaalde gebeurtenis verwachtingen zijn gewekt. Er zijn derhalve twee samenhangende elementen: het *subject* dat verwachtingen heeft en de *bron* waaraan het subject de verwach-

20 Illustratief is de opmerking van Smits (1995), p. 126: ‘een ander aspect van het vertrouwen is dat daarin reeds een verwijzing naar de redelijkheid zit: van het positieve vertrouwen kan immers slechts sprake zijn indien men ook zelf redelijkerwijs meent te *mogen* vertrouwen. De vraag of dat objectief ook het geval is, is een andere: die wordt doorgaans onder het kopje gerechtvaardigheid van het vertrouwen behandeld.’ Hierin zou men de overgang kunnen herkennen van redelijk vertrouwen naar gerechtvaardigd vertrouwen. Het daadwerkelijk onderscheiden van deze twee niveaus lijkt mij evenwel moeilijk; zo zit in ‘redelijkerwijs meent te *mogen* vertrouwen’ al een bepaalde mate van objectivering besloten.

21 Vgl. ook Kaplow (1986), p. 525-526: ‘The all-or-nothing approach of deeming particular expectations of change rational or irrational – and thus deeming reliance either reasonable or unreasonable – simply confuses the issue’, alsmede Sampford (2006), p. 91: ‘the reasonableness of reliance will be a matter of degree.’

22 Vgl. Smits (1995), p. 125 en, zij het niet over verwachtingen maar over voorzienbaarheid, Van Ravels (2005), p. 15 e.v.

tingen ontleent. Met betrekking tot de verwachtingen zelf worden twee elementen onderscheiden. Ten eerste is er het *object* van de verwachtingen:²³ hetgeen dat wordt verwacht. Ten tweede is er de *intensiteit* van verwachtingen: in welke mate men verwachtingen heeft. De intensiteit van verwachtingen is medebepalend voor het gewicht dat aan het belang van het honoreren van verwachtingen dient te worden toegekend. Hoe intenser de verwachtingen, hoe groter de inbreuk op de verwachtingen zal zijn indien de verwachtingen niet worden gehonoreerd en hoe meer reden bestaat om de verwachtingen te honoreren.²⁴ De intensiteit van verwachtingen kan afhangen van de mate van duidelijkheid van de bron. Bijvoorbeeld bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht: bij een expliciete standpuntbepaling van de inspecteur is er eerder sprake van gerechtvaardigde verwachtingen dan bij een impliciete standpuntbepaling.²⁵ In het kader van wettelijk overgangsrecht: hoe onduidelijker de bestaande regelgeving hoe lager de intensiteit van de verwachtingen en hoe minder snel sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen.²⁶

Objectivering vindt ten eerste plaats via het subject. Dit is van belang omdat het perspectief van waaruit dient te worden beoordeeld of er sprake is van redelijke verwachtingen, het perspectief is dat van de burgers (en niet dat van de overheid). De objectivering die daarbij plaatsvindt, is dat het perspectief dient te zijn dat van een 'redelijk persoon'.²⁷ Dit brengt met zich dat alleen verwachtingen in aanmerking komen die een persoon *in redelijkheid* onder de gegeven omstandigheden *mocht* hebben.²⁸ Irreële verwachtingen worden zo reeds buitengesloten. Het object van verwachtingen wordt daarmee beperkt. Anderzijds – en hier dringt zich een beperking op van het beeld van de filter – kunnen aan burgers ook verwachtingen worden toegerekend die één of meer van deze burgers feitelijk niet eens hadden. Het gaat om verwachtingen die redelijke burgers *mochten* hebben. Zo is het niet van belang of burgers daadwerkelijk kennis hadden van de oude wet en verwachtingen hadden; het gaat erom dat zij kennis had kunnen hebben van die wet en in redelijkheid verwachtingen had kunnen ontleenen aan die wet.²⁹ Het adagium 'eenieder wordt geacht de wet te kennen',³⁰ kan dus ook in het voordeel van burgers werken. Het perspectief van een redelijk persoon betekent verder dat wordt uitgegaan van een persoon die 'in de samenleving staat'. Die persoon is een dynamisch persoon in de zin dat hij rekenschap heeft van de dynamiek van de samenleving en zich – waaronder zijn strategieën en verwachtingen – aanpast op en naar aanleiding van signalen uit de maatschappij en de

23 Smits (1995), p. 127 wijst erop dat er immer een object is omdat verwachtingen op zichzelf niets zeggen, inhoudsloos zijn. In het civiele recht wordt het vertrouwensbeginsel daarom ook wel aangemerkt als een secundair beginsel, zie ook Ernes (2000), p. 10 en 42.

24 Vgl. Knigge (1984), p. 139 en Smits (1995), p. 133.

25 Vgl. Gorissen (2008), p. 126-127.

26 Zie ook par. 11.11.7.

27 Ernes (2000), p. 32. Vgl. ook Smits (1995), p. 140-142, Van Ravels (2005), p. 54 en – ter zake van het Engelse recht – Schönberg (2000), p. 119. Het Hof van Justitie EG neemt als perspectief dat van de 'voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer'; zie bijlage E.3.4. Van Ravel (2005), p. 19-20 verwijst – in het kader van voorzienbaarheid – naar in het BW en de rechtsspraak gebruikte termen als 'goede huisvader', 'goed hulpverlener', 'zorgvuldig schuldenaar', 'zorgvuldig vervoerder' en 'redelijk handelend en redelijk bekwaam beroepsbeoefenaar'.

28 Wiarda (1986a), p. 166. Vgl. Raitio (2003), p. 218, alsmede Schönberg (2000), p. 6: 'An expectation is reasonable if a reasonable person acting with diligence would hold it in the relevant circumstances.'

29 Vergelijk Juratowitch (2008), p. 44-48 die stelt dat 'actual reliance' geen maatstaf kan zijn omdat dan gedifferentieerd zou worden tussen burgers die daadwerkelijk hebben vertrouwd en burgers die geen kennis van de regelgeving hadden en in die niet daadwerkelijk hebben vertrouwd, welke differentiatie in strijd zou zijn met het algemeenheidsbeginsel, maar dat het criterium is de 'ability to rely on the law'.

30 *Nemo censetur lex ignorare* (Niemand wordt geacht de wet niet te kennen).

rechtsorde,³¹ al zou ik niet te hoge eisen willen stellen.³² Daarnaast staat de persoon 'in de maatschappij' in de zin dat hij onderdeel uitmaakt van de maatschappij waarbij de relatie een wederzijdse is. Dit brengt mee dat de persoon bij het nastreven van zijn persoonlijke belangen rekening houdt met de belangen van anderen, van de gemeenschap.³³

Ten tweede vindt objectivering plaats door eisen te stellen aan de bron van verwachtingen. Deze objectivering kan leiden tot een daadwerkelijke eerste scherpe selectie van verwachtingen.³⁴ Van een eerste scherpe selectie is sprake, indien duidelijk is welke bronnen gerechtvaardigde verwachtingen zouden kunnen wekken (positieve selectie) of welke bronnen op zichzelf nooit gerechtvaardigde verwachtingen kunnen wekken (negatieve selectie). Zo volgt uit de jurisprudentie over het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht enerzijds dat er een aantal bronnen is die onder omstandigheden gerechtvaardigde verwachtingen kunnen wekken (zie hierna par. 8.3.3) en anderzijds dat sommige bronnen niet worden geaccepteerd.³⁵ Er kan bij de objectivering aan de hand van de bron overigens sprake zijn van een samenhang met de tweede stap, het afwegen. Behalve dat het stellen van eisen aan de bron kan leiden tot selectie, kan namelijk de soort – de kwaliteit van de – bron een indicatie zijn van het gewicht dat aan het belang van het honoreren van verwachtingen moet worden toegekend.³⁶ Wederom verwijzend naar het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in belastingrecht: uit de jurisprudentie met betrekking tot dat leerstuk blijkt dat verwachtingen die zijn gewekt door de ene bron, eerder worden gehonoreerd (in de zin dat aan minder 'additionele eisen' moet zijn voldaan) dan verwachtingen die zijn opgewekt door een andere bron; initiële gewichtsbepaling derhalve. In dat verband verdient opmerking dat objectivering via de bron kan samenlopen met de objectivering via het subject. Zo zal een redelijk persoon (nog) meer waarde toekennen aan de ene bron (bijvoorbeeld een toezegging door de bevoegde inspecteur) dan aan de andere bron (bijvoorbeeld een inlichting van een medewerker van de belastingtelefoon). In die zin kan objectivering van de bron ook als een element van de objectivering via het subject worden gezien.

In het kader van het leerstuk van wettelijk overgangsrecht levert de bron in beginsel weinig problemen op. De primaire bron van verwachtingen is de regelgeving (en de daaraan

31 Popelier (1997), p. 157. Vgl. ook Munzer (1982), p. 429-434 en Van Ravels (2005), p. 20: 'de ondernemer moet niet alleen beschikken over de vooruitziende gaven van de voorzichtige, bezonnen en vooruitziende marktdeelnemer, hij moet zich ook redelijk gedragen naar hetgeen objectief voorzienbaar is.' Zie verder par. 7.2.3 over het uitgangspunt in de rechtseconomische benadering dat rechtssubjecten rationele verwachtingen hebben.

32 Vgl. Lubbers (2004), p. 12 die meent dat een zekere waakzaamheid van burgers mag worden verlangd op het punt van verandering in fiscale regels. Hij onderscheidt daarbij twee elementen: (a) het openstaan voor signalen met betrekking tot toekomstige verandering in regels en (b) het bedacht zijn op, waaronder het eventueel anticiperen op, mogelijke veranderingen in regels bij het nemen van beslissingen, '[d]it alles uiteraard binnen zekere grenzen.' Maar het is dan uiteraard wel de vraag waar die grenzen liggen.

33 Popelier (1997), p. 157.

34 Vgl. Barendrecht (1992), p. 54.

35 Bijvoorbeeld: vertrouwen dat wordt gewekt door uitlatingen van de staatssecretaris in zijn hoedanigheid van medewetgever en niet in zijn hoedanigheid van uitvoerder, is volgens de Hoge Raad geen vertrouwen dat op grond van het vertrouwensbeginsel wordt beschermd (HR 7 juli 1993, BNB 1993/336 en HR 21 september 2007, BNB 2008/92).

36 Vgl. Gorissen (2008), p. 125-130 die in het kader van haar studie naar de rol van het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur een indeling maakt 'van vertrouwenwekkende handelingen in de fiscaliteit, aflopend gerangschikt op hun bindende kracht' (waarbij in de termen die ik gebruik onder 'bindende kracht' het gewicht kan worden verstaan), namelijk wetsbepalingen, *advance rulings* en fiscale compromissen, beleidsregels, onderschriften van de staatssecretaris bij uitspraken van gerechtshoven, toezeggingen, akkoordverklaringen, overige vertrouwenwekkende handelingen, inlichtingen, algemene voorlichtingen, en belastingaanslagen.

gegeven uitleg in de jurisprudentie) voordat die wordt gewijzigd.³⁷ Wel kunnen additionele bronnen van verwachtingen aanwezig zijn, zoals een uitspraak van de staatssecretaris dat een regel niet zal worden gewijzigd (zie par. 11.9), of kan een regel zelf extra vertrouwen wekken bijvoorbeeld omdat hij een termijn bevat of aangeeft dat hij van toepassing zal blijven met betrekking tot bestaande rechtsposities wanneer een wijziging plaatsvindt (zie par. 11.11.4 respectievelijk 11.11.5). Ook kunnen er bronnen zijn die van de primaire bron afwijkende signalen afgeven, zoals een persbericht waarin wordt aangekondigd dat de regelgeving wordt gewijzigd (zie par. 11.5) en de rechtspraak, bijvoorbeeld wanneer die van een stand van het recht uitging die uiteindelijk bleek af te wijken van het recht zoals dat door de rechter is vastgesteld (zie par. 11.17.4).

In de objectivering via het subject en het object zit ook een objectivering met betrekking tot de intensiteit van verwachtingen besloten. Bij het bepalen van de intensiteit van de verwachtingen is het uitgangspunt de mate waarin een redelijk persoon verwachtingen had mogen ontlenen aan een kwalificerende bron. Hoewel intensiteit – terecht – als factor wordt genoemd die relevant is voor de vraag of er sprake is van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’,³⁸ noem ik haar verder niet meer expliciet. Reden is dat de vraag naar de intensiteit in een concreet geval in zekere zin samenvalt met, althans moeilijk te onderscheiden is van, de vraag naar het gewicht van het belang van het honoreren van verwachtingen in dat concrete geval.

8.2.4 Maar uiteindelijk: afhankelijk van de concrete situatie

In deze paragraaf concludeer ik dat de vraag wanneer er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen niet *in abstracto* kan worden beantwoord. De reden is dat het antwoord afhangt van de concrete situatie, te weten de omstandigheden van het geval en het gewicht van de tegenbelangen. Het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ heeft daarmee een sterk argumentatief karakter.

De idee van objectivering biedt houvast voor de afbakening van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ maar die houvast is beperkt. De objectivering aan de hand van de bron kan het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ weliswaar verscherpen door positieve en negatieve selectie, maar dan nog blijft het een vaag concept. Ook wanneer vaststaat welke bronnen op zich redelijke verwachtingen zouden kunnen wekken, is immers nog niet bekend onder welke omstandigheden van redelijke verwachtingen kan worden gesproken. Voorts geeft de idee van objectivering van het subject weliswaar een handvat voor de beoordeling of verwachtingen, maar dat het ten minste moet gaan om verwachtingen die een persoon in redelijkheid onder de gegeven omstandigheden mocht hebben, levert geen concrete criteria op. Daar komt bovendien bij dat een afweging dient te worden gemaakt met ‘tegenbelangen’. Ik concludeer dan ook dat in het algemeen de vraag wanneer er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen niet *in abstracto* kan worden beantwoord, maar dat het antwoord afhangt van de specifieke situatie,³⁹ te weten de omstandigheden van het geval en het gewicht van de tegenbelangen. Aan deze conclusie doet niet af dat op een specifiek (deel)rechtsgebied of bij een bepaald situatietype er sprake kan zijn van zodanig repeterende omstandigheden dat concrete criteria kunnen

37 Vgl. Van Bruggen (1995), p. 254 en Weggeman (2001), p. 59.

38 Bijv. Knigge (1984), p. 139 en, zij het niet in het kader van overgangsrecht, Smits (1995), p. 133: ‘De mate van intensiteit van vertrouwen en navenante teleurstelling van de *redelijke* persoon schept immers wel een *vermoeden* omtrent de gerechtvaardigdheid van het vertrouwen.’

39 Vgl. voor het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 423: ‘the extent to which individuals can put their trust in the principle of legitimate expectations under constitutional and administrative law is often fairly uncertain. It ultimately comes down to an assessment of the merits in a concrete case (...)’, alsmede Gorissen (2008), p. 27: ‘honorering van het beroep op het vertrouwensbeginsel [is] doorgaans situatieafhankelijk’ en p. 36: ‘de concrete omstandigheden zijn doorslaggevend (...)’.

worden ontwikkeld. Een voorbeeld zijn de zogenoemde voorrangsregels die in de rechtspraak zijn ontwikkeld in verband met de toepassing van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht (zie par. 8.3). Mijn conclusie komt *grosso modo* overeen met de conclusie waartoe Smits komt in zijn onderzoek over de werking van het vertrouwensbeginsel in het civiele recht. Uit dat onderzoek komt naar voren dat er weliswaar verschillende theorieën zijn ontwikkeld in de literatuur om tot criteria te komen om gerechtvaardigd vertrouwen te onderscheiden van niet-gerechtvaardigd vertrouwen, maar dat de criteria hetzij zo algemeen zijn dat ze te weinig houvast bieden om *in concreto* toe te passen hetzij juist expliciet open zijn.⁴⁰ Smits concludeert dat uiteindelijk vrijwel steeds wordt terechtgekomen bij de 'omstandigheden van het geval',⁴¹ en verbindt daaraan de conclusie dat de gerechtvaardigdheid van het vertrouwen een *non-maatstaf* is om vertrouwen dat niet voor honorering in aanmerking komt, af te bakenen van vertrouwen dat wel aanleiding geeft om er rechtsgevolgen aan te verbinden.⁴² Zoals uit par. 8.2.1 blijkt kan ik me ook in dit laatste in zoverre vinden dat 'gerechtvaardigd' inderdaad veelal wordt gehanteerd als een etiket dat een conclusie weergeeft.⁴³

De conclusie dat het antwoord op de vraag of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen afhangt van de specifieke situatie (te weten de omstandigheden van het geval en van het gewicht van de tegenbelangen), geldt naar mijn mening ook voor de vraag naar de inhoud van het concept gerechtvaardigde verwachtingen in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Gelet op de diversiteit van overgangsrechtelijke casus die zich kunnen voordoen, kunnen geen harde criteria worden opgesteld om het concept gerechtvaardigde verwachtingen af te bakenen (zie hierover ook par. 8.4.5). Aan de hand van de concrete omstandigheden van het wetgevingsgeval zal moeten worden beoordeeld – beter gezegd: beargumenteerd – of verwachtingen redelijk zijn en wat het relatieve gewicht is van het belang van het honoreren van de verwachtingen. Bepaalde omstandigheden zullen afbreuk doen aan dat gewicht; andere omstandigheden zullen juist dat gewicht positief beïnvloeden. Opmerking verdient dat een benadering op basis van 'de omstandigheden van het geval' niet betekent dat er sprake is van een streven naar zuivere *Einzelfallgerechtigkeit*.⁴⁴ De benadering leidt in zoverre tot een algemeen resultaat dat elke omstandigheid die de besliser – bijvoorbeeld de rechter of de wetgever – relevant acht bij de afweging in het voorliggende geval, ook relevant⁴⁵ zou moeten zijn in een ander geval wanneer die omstandigheid zich in dat geval ook voordoet.

40 Smits (1995), p. 135-146.

41 Een vergelijking dringt zich ook op met de vraag of iets (on)voorzienbaar is. Deze vraag speelt bijvoorbeeld bij de kwestie of schadevergoeding bij rechtmatige overheidsdaad op haar plaats is; ook daar zijn bij de vraag of een overheidsdaad onvoorzienbaar is, de omstandigheden van het geval van belang. Zie hierover Van Ravels (2005), m.n. p. 32 e.v. waarin diverse – uit de rechtspraak gedestilleerde – omstandigheden in kaart worden gebracht.

42 Smits (1995), p. 144-145.

43 Vgl. ook Ernes (2000), p. 42: 'het gerechtvaardigd vertrouwen is geen vertrekpunt maar een eindpunt' en Barendrecht (1992), p. 53-54: 'tussengeschiede woorden als gerechtvaardigdheid en redelijkheid buigen mee met iedere gewenste uitkomst voor alle casusposities.'

44 Vgl. Leijten (1981), p. 77 die benadrukt dat het denken vanuit topoi in tegenstelling staat tot absoluut geworden probleemdenken, en in dat verband stelt 'dat het eigene van *Einzelfallgerechtigkeit*: deze beslissing is alleen voor dit conflict billijk en de billijkheid van de beslissing in deze zaak ligt in het 'eenmalige' daarvan, zich niet verdraagt met het werken met algemene gezichtspunten, die wel concreet, maar allerm minst geïndividualiseerd zijn.' Vgl. ook Nieuwenhuis (1992), p. 291 in het kader van topiek: 'Toch ligt misverstand hier op de loer. 'Einzelfallgerechtigkeit' bestaat niet. Hoe uniek het te berechten geval ook moge zijn, de uiteindelijke beslissing kan alleen maar rechtvaardig genoemd worden als zij herhaalbaar is in gevallen die niet wezenlijk verschillen.' Met deze verwijzingen wil ik overigens niet stellen dat topoi gelijk zijn aan 'omstandigheden', maar ik meen dat omstandigheden als hier bedoeld en gebruikt (namelijk als argumenten) ten minste qua werking wel met topoi – gezichtpunten van algemene aard – kunnen worden vergeleken.

45 Let wel: 'relevant', niet: 'beslissend'.

Gelet op het vorenstaande vat ik het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' op als een concept dat in beginsel een sterk argumentatief karakter heeft. Betrokkenen dienen immers op verschillende punten te strijden: behalve over het gewicht van de tegenbelangen, dienen zij te strijden over *welke* omstandigheden van belang zijn en *hoe zwaar* de van belang zijnde omstandigheden meewegen bij de afweging tussen het belang van het honoreren van verwachtingen en de 'tegenbelangen'. Ik gebruik de algemene term 'betrokkenen' enerzijds omdat het van de situatie afhangt wie de betrokkenen zijn en anderzijds omdat ik ervan uitga dat de bepaling of er al dan niet sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen, steeds in een discursief proces tot stand komt. Zo gaat het bij een geschil voor de rechter om de betrokken partijen die argumenten aandragen, maar ook om de rechters die in de raadkamer elkaar proberen te overtuigen, alsmede om de individuele rechter die om zijn eigen standpunt te bepalen voor zichzelf voor- en tegenargumenten inventariseert en weegt. En bij wetgeving gaat het ook om verschillende betrokkenen die elkaar en zichzelf met argumenten proberen te overtuigen: beleids- en wetgevingsambtenaren, leden van de regering, leden van het parlement, etc.

Dat het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' in beginsel een sterk argumentatief karakter heeft, is eerder een constatering dan een bezwaar. Het argumentatieve karakter neemt echter niet weg – integendeel: het dringt erop aan – dat wel kan worden gepoogd om het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' te operationaliseren op bepaalde (deel)rechtsgebieden of leerstukken. Dit kan gebeuren door te onderzoeken welke omstandigheden relevant kunnen en zouden moeten zijn. Ter inspiratie voor de vraag hoe bij het onderhavige onderzoek – met betrekking tot het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming – het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' zou moeten worden benaderd, onderzoek ik in de volgende paragraaf welke methode de rechter hanteert voor de benadering van dat concept bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht.

8.3 VERTROUWENSBEGINSEL ALS ALGEMEEN BEGINSEL VAN BEHOORLIJK BESTUUR; VOORRANGSREGELS

8.3.1 Inleiding

In zijn proefschrift heeft Happé het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht rechtstheoretisch neergezet als een leerstuk waarin twee fundamentele rechtsbeginselen met elkaar botsen.⁴⁶ Enerzijds is er het vertrouwensbeginsel dat wijst in de richting dat de gewekte verwachtingen bij rechtssubjecten over een zekere rechtstoepassing dienen te worden gehonoreerd; anderzijds is er het legaliteitsbeginsel dat wijst in de richting dat de wet dient te worden toegepast. Indien deze beginselen in verschillende richtingen wijzen (en daarmee 'botsen'), dienen deze beginselen tegen elkaar te worden afgewogen (vergelijk par. 3.5.2 en 3.5.4).⁴⁷ Het legaliteitsbeginsel zal normaliter voorrang hebben, maar onder omstandigheden kan een strikte wetstoepassing zodanig in strijd komen met het vertrouwensbeginsel dat die strikte toepassing achterwege dient te blijven. In dit laatste geval heeft het vertrouwensbeginsel voorrang op het legaliteitsbeginsel.

Bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel doet zich aldus een vergelijkbare vraag voor als bij het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Deze vraag is wanneer verwachtingen dusdanig zijn dat 'tegenbeginselen' of 'tegenbelangen' moeten wijken. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling om hier inhoudelijk op het leerstuk van het vertrouwensbeginsel in te gaan in de zin van het analyseren onder welke omstandigheden het

⁴⁶ Happé (1996), p. 109 e.v.

⁴⁷ Ik ga hierna alleen in op deze situatie dat het vertrouwensbeginsel in een andere richting wijst dan het legaliteitsbeginsel en niet op de situatie dat het gewekte vertrouwen niet *contra legem* is.

vertrouwensbeginsel exact voorrang heeft; ik haal dan ook nagenoeg geen jurisprudentie aan, maar maak gebruik van het jurisprudentieonderzoek van Happé.⁴⁸ Het gaat er mij op deze plaats om de methodiek te illustreren waarmee de Hoge Raad het concept gerechtvaardigde verwachtingen benadert. Daarbij ligt de nadruk nu niet zozeer op het afwegingsproces (zoals in het onderzoek van Happé), maar vooral op de – daarmee overigens wel sterk samenhangende – selectie en gewichtsbepaling van de relevante omstandigheden.

Hierna ga ik voor de gedachtevorming terug in de tijd tot het moment waarop de Hoge Raad het leerstuk van het vertrouwensbeginsel nog niet ontwikkeld had, maar aan de vooravond daarvan stond. Vervolgens komt aan de orde dat de Hoge Raad zogenoemde voorrangsregels heeft ontwikkeld. Ik beargumenteer dat het systeem van voorrangsregels feitelijk tevens een methode is om het concept gerechtvaardigde verwachtingen in te vullen.

8.3.2 Terug in de tijd: leerstuk van het vertrouwensbeginsel op het punt van doorbraak

Veronderstel dat de Hoge Raad het leerstuk van het vertrouwensbeginsel nog niet ontwikkeld had in het fiscale recht, maar op het punt stond de ontwikkeling in gang te zetten. Welke omstandigheden had de Hoge Raad dan relevant kunnen vinden voor de bepaling wanneer er sprake is van zodanig gewekte verwachtingen bij belastingplichtigen dat deze rechtens gehonoreerd dienen te worden? Denkbaar is dat de Hoge Raad een lijst met bijvoorbeeld de volgende omstandigheden had opgesteld:

1. De persoon die de verwachtingen bij de belastingplichtige heeft gewekt;
2. De manier waarop de verwachtingen zijn gewekt;
3. De invloed die de belastingplichtige heeft gehad op de verwachtingenwekkende gedraging;
4. De mate waarin de belastingplichtige beter had moeten weten;
5. Of de belastingplichtige naar aanleiding van de gewekte verwachtingen handelingen heeft verricht die hij anders niet had verricht;
6. Of de belastingplichtige schade zou ondervinden wanneer de verwachtingen niet worden gehonoreerd;
7. De duur van de periode waarin de gewekte verwachtingen hebben bestaan.

Het zou mogelijk zijn geweest dat de Hoge Raad nog een slag om de arm had willen houden door de lijst niet als limitatief te zien, maar open te houden omdat hij wellicht nog op andere omstandigheden zou stuiten die relevant zouden zijn. De Hoge Raad had verder wellicht het leerstuk van het vertrouwensbeginsel zo kunnen toepassen door per geval te beslissen of het vertrouwensbeginsel al dan niet voorrang heeft en daarbij slechts te verwijzen naar ‘de omstandigheden van het geval’. Zowel belastingplichtigen, de fiscus, als de feitenrechters hadden dan echter weinig houvast gehad met betrekking tot de vraag onder welke omstandigheden het vertrouwensbeginsel voorrang heeft. De jurisprudentie van de Hoge Raad leert echter dat het de Hoge Raad gelukt is om een relatief ‘gesloten systeem’ te ontwikkelen. Hierop wordt in de volgende paragraaf ingegaan.

⁴⁸ Happé (1996). Nagenoeg aan het einde van mijn onderzoek verscheen overigens met het proefschrift van Gorissen (2008) een meer recent onderzoek op het terrein van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Omdat kennisname van dat onderzoek leerde dat het, voor zover dat voor dit hoofdstuk relevant is, geen resultaten opleverde die wezenlijk afwijken van die van het onderzoek van Happé, ben ik hier het onderzoek van Happé tot uitgangspunt blijven nemen.

8.3.3 Voorrangsregels: selectie en vastleggen invloed van omstandigheden

Het systeem dat de Hoge Raad in zijn jurisprudentie heeft ontwikkeld met betrekking tot het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht wordt wel aangeduid als een systeem van voorrangsregels. Aan de hand van voorrangsregels⁴⁹ kunnen rechtstoepassers nagaan of in een concreet geval de verwachtingen van de betrokken belastingplichtige dienen te worden gehonoreerd en de juiste wettoepassing achterwege dient te worden gelaten. In zijn proefschrift onderscheidt Happé na analyse van de jurisprudentie een vijftal situatietypen met elk zijn eigen voorrangsregel(s).⁵⁰ De situatietypen worden onderscheiden aan de hand van de *bron* van het gewekte vertrouwen.

De voorrangsregels die aan het eerste viertal situatietypen worden gekoppeld, zijn de volgende:

- (1) de voorrangsregel van het door een beleidsregel opgewekte vertrouwen;
- (2) de voorrangsregel van het door algemene voorlichting opgewekte vertrouwen;
- (3) de voorrangsregel van het door inlichtingen opgewekte vertrouwen; en
- (4) de voorrangsregel van het door toezeggingen opgewekte vertrouwen.

Het vijfde situatietype is de situatie waarin verwachtingen zijn gewekt door een impliciete standpuntbepaling. Dit situatietype kent vijf subsituatietypen met elk zijn eigen (sub)voorrangsregel.

Het aldus gecreëerde systeem kan als een 'gesloten systeem' worden aangeduid omdat de (abstracte) afweging van het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel is geconcretiseerd tot een systeem van voorrangsregels (zie over voorrangsregels par. 3.5.4). Deze regels lijken op andere regels; er wordt in een concreet geval 'simpelweg' getoetst of aan de vereisten van de van toepassing zijnde voorrangsregel is voldaan.

Als voorbeeld kan de voorrangsregel van het door inlichtingen opgewekte vertrouwen worden genoemd. Happé formuleert deze voorrangsregel als volgt. 'Indien de door de bevoegde inspecteur verstrekte inlichtingen een onjuistheid bevatten, dient de inspecteur toch de wettelijke bepalingen toe te passen. Dit is slechts anders ingeval de verstrekte inlichtingen niet zo duidelijk in strijd met een juiste wettoepassing zijn dat de belastingplichtige hun onjuistheid redelijkerwijs had kunnen en moeten beseffen en voorts dat de belastingplichtige, afgaande op de onjuiste inlichtingen, een handeling heeft verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt.'⁵¹

De vereisten voor voorrang van het vertrouwensbeginsel zijn hier dat (1) de inlichting niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wettoepassing dat de belastingplichtige redelijkerwijs hun onjuistheid had kunnen en moeten beseffen, (2) ten gevolge van het afgaan op de inlichting wordt schade geleden ('het dispositievereiste') en (3) de inlichting moet verstrekt zijn door een bevoegde inspecteur.⁵²

Door het formuleren van voorrangsregels 'helpt' de Hoge Raad de rechtspraktijk bij de afweging tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.⁵³ Ten eerste is het

49 Zie over voorrangsregels ook par. 3.5.4.

50 Happé (1996), p. 109 e.v.

51 Happé (1996), p. 173.

52 Happé (1996), p. 173.

53 Vgl. Gerards (2006a), p. 15. Zie ook par. 8.4.5 waarin ik betoog dat er onder meer zowel een rechtszekerheids- als een efficiëntieargument is voor het opstellen van voorrangsregels.

door de voorrangsregel niet meer nodig om elke keer expliciet het legaliteitsbeginsel tegen het vertrouwensbeginsel af te wegen – het relatieve gewicht van beide beginselen vast te stellen – met inachtneming van de omstandigheden van het geval. Ten tweede heeft de Hoge Raad geholpen door aan te geven welke omstandigheden relevant zijn in een bepaald situatietype.

Om met dit tweede punt te beginnen: door de methode van voorrangsregels⁵⁴ hoeft men niet meer in iedere concrete situatie op zoek te gaan naar omstandigheden die relevant zouden kunnen zijn, deze omstandigheden verder te beoordelen en selecteren, in hun onderlinge samenhang te bezien en te wegen naar relevantie. In elke voorrangsregel is namelijk vastgelegd welke omstandigheden voor de desbetreffende voorrangsregel relevant zijn; bekend is dus naar welke omstandigheden op zoek moet worden gegaan. De Hoge Raad heeft door het geven van een voorrangsregel de ‘filter’ voor het betreffende situatietype afgesteld; er is een selectie van omstandigheden gemaakt die relevant zijn voor de beoordeling of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen.⁵⁵ De andere kant van de medaille is de negatieve selectie: omstandigheden die niet in de voorrangsregel zijn opgenomen, zijn voor het desbetreffende situatietype niet relevant. Het ‘dispositie-vereiste’, dat wel relevant is (en een ‘vereiste’ vormt voor voorrang van het vertrouwensbeginsel) bij de voorrangsregel van het door algemene voorlichting gewekte vertrouwen en de voorrangsregel van het door inlichtingen gewekte vertrouwen, is bijvoorbeeld niet relevant bij de voorrangsregel van het door een beleidsregel gewekte vertrouwen en de voorrangsregel van het door toezeggingen gewekte vertrouwen.⁵⁶ Door een voorselectie te geven, heeft de Hoge Raad eigenlijk de verschillende omstandigheden, bovendien in hun onderlinge samenhang bezien, *a priori* gewogen op relevantie. Een bepaalde omstandigheid kan daarbij als niet relevant zijn aangemerkt, die wellicht zonder wetenschap van de voorrangsregel wel als relevant zou zijn aangemerkt. Elk van de omstandigheden die in een voorrangsregel wordt genoemd, is op zichzelf een noodzakelijke, maar nog niet voldoende, voorwaarde voor voorrang van het vertrouwensbeginsel. In het situatietype van de toezegging is voor voorrang van het vertrouwensbeginsel noodzakelijk dat de toezegging ‘niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing’. Wanneer van die omstandigheid geen sprake is (er is wel een zo duidelijke strijd met een juiste wetstoepassing), kan dit niet worden ‘gecompenseerd’ door het feit dat alle overige vereiste omstandigheden zich wel voordoen, ook niet wanneer er daarnaast nog een andere omstandigheid zich voordoet die op zichzelf wel extra gewicht aan het vertrouwensbeginsel geeft (bijvoorbeeld er is dispositieschade). Ik merk verder op dat een eerste filtering van verwachtingen reeds besloten ligt in de situatietypen zelf. Slechts verwachtingen ontleend aan bepaalde bronnen komen in aanmerking om te worden gehonoreerd. De soort en de kwaliteit van de bron is dan ook te zien als een omstandigheid; ook op dat punt heeft er daarom een voorselectie plaatsgevonden. Verder vindt initiële gewichtsbepaling plaats aan de hand van de bron. Een verwachting ontleend aan een inlichting heeft bijvoorbeeld *prima facie* een lager gewicht dan een verwachting ontleend aan een toezegging. Dit lagere gewicht kan worden gecompenseerd – in de zin dat aan de verwachting meer gewicht toekomt – door het aanwezig zijn van andere omstandigheden (bijvoorbeeld dispositieschade).

Wat het eerste punt betreft: de Hoge Raad geeft door de voorrangsregels aan wat het relatieve gewicht van het vertrouwensbeginsel is ten opzichte van het legaliteitsbeginsel in

54 De methode is vergelijkbaar met de methode van ‘harde subregels’ die de Hoge Raad soms hanteert voor de invulling van open normen (zie voor deze methode bijv. Veegens (2005), p. 228). Dit is niet zo vreemd; het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ kan immers als een open norm worden gezien.

55 De voorrangsregels maken ook inzichtelijk dat het objectiveren van verwachtingen gebeurt via de omstandigheden die aan de betreffende verwachting kunnen worden gekoppeld. De ‘filters’ worden afgesteld op omstandigheden die ten minste aan- of afwezig dienen te zijn bij een verwachting.

56 Happé (1996), p. 124, 168, 178 en 201, en Gorissen (2008), p. 113-115.

een situatietype. Uitgangspunt is dat het legaliteitsbeginsel relatief meer gewicht toekomt en daarmee voorrang heeft.⁵⁷ Alleen in het geval dat aan alle 'vereisten' die in een bepaalde voorrangregel van het vertrouwensbeginsel worden genoemd is voldaan, komt aan het vertrouwensbeginsel meer gewicht toe. Enerzijds betekent dat, zoals hiervoor ook gezien, dat elke omstandigheid die in een voorrangregel wordt genoemd, op zichzelf een noodzakelijke, maar nog niet voldoende, voorwaarde is voor voorrang van het vertrouwensbeginsel.⁵⁸ Anderzijds houdt een voorrangregel in dat de aanwezigheid van alle in de voorrangregel genoemde omstandigheden een *voldoende voorwaarde* is voor voorrang van het vertrouwensbeginsel. Zo is, zoals gezegd, het 'dispositievereiste' niet relevant bij de voorrangregel van het door toezeggingen opgewekte vertrouwen; voor voorrang van het vertrouwensbeginsel is voldoende wanneer de in die voorrangregel genoemde omstandigheden zich voordoen, onafhankelijk of er ook sprake is van dispositieschade.

8.4 VERSCHILLEN TUSSEN DE LEERSTUKKEN

De uitwerking door de Hoge Raad van het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht biedt aanknopingspunten voor de benadering van het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' in het kader van het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Er zijn echter verschillen tussen de leerstukken. De belangrijkste noem ik hierna. Aan de hand van deze verschillen kan worden verklaard waarom de methode van voorrangregels in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming in beginsel niet geschikt is.

8.4.1 Verschil tussen wetgeving en wetstoepassing

Het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht bevindt zich op het niveau van de toepassing van de wet; het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming bevindt zich op het niveau van wetgeving. Er bestaan echter (en uiteraard) verschillen tussen wetgeving enerzijds en wetstoepassing anderzijds. Weliswaar geldt voor beide activiteiten dat er een binding is aan rechtsbeginselen (zie par. 3.3 en 3.6), maar de binding bij wetstoepassing (of beter gezegd: rechtstoepassing) is strikter. Het bestuur – de fiscus – heeft in het belastingrecht weinig beleidsvrijheid. Het bestuur is gebonden aan de, in beginsel⁵⁹ niet in beleidsvrijheid voorzienende, belastingwetgeving.⁶⁰ Daarnaast is de fiscus gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De wetgever heeft meer beleidsvrijheid.⁶¹ Bij wetgeving dienen juist (rechts)politieke keuzes te worden gemaakt; het maken van dergelijke keuzes behoort tot de primaire taakstelling van de – daartoe democratisch gelegitimeerde – wetgever.⁶² Verder is er een verschil in abstractiegraad. Het bestuur concretiseert rechtsregels – met inachtneming van rechtsbeginselen – tot een rechtsbeslissing in het desbetreffende

57 De primaire voorrangregel bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel is derhalve eigenlijk dat het legaliteitsbeginsel voorrang heeft.

58 Let wel: wordt aan een vereiste niet voldaan – bijvoorbeeld in het situatietype van het door inlichtingen opgewekte vertrouwen niet aan het zogenoemde dispositievereiste – dan hoeft dat geenszins te betekenen dat de verwachtingen onredelijk zijn en dat er geen gewicht aan het vertrouwensbeginsel wordt toegekend, maar slechts dat dit gewicht niet voldoende is om het gewicht van het legaliteitsbeginsel te overstijgen. Door het niet voldoen aan het desbetreffende vereiste komt aan het vertrouwensbeginsel niet een zodanig relatief gewicht toe dat de kritische grens van voorrang op het legaliteitsbeginsel wordt overschreden.

59 Beleidsvrijheid bestaat bijvoorbeeld in die zin wel dat het bestuur wordt toegestaan om begunstigd beleid te voeren – in afwijking van de (letterlijke tekst van de) wet – teneinde de wet beter tot zijn recht te laten komen. Zie HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137 en Happé (1996), p. 32-43.

60 Het belastingrecht kenmerkt zich door de zogenoemde gebonden beschikkingen.

61 Vgl. Van Leijenhorst in zijn annotatie bij HR 7 mei 1997, BNB 1997/211.

62 Weliswaar worden mogelijk ook door het bestuur en de rechter rechtspolitieke keuzes gemaakt, al dan niet impliciet, bij de toepassing van de regels, maar het maken van dergelijke keuzes behoort niet tot de primaire taakstelling van het bestuur en de rechter.

geval. De wetgever beweegt zich op een abstracter niveau; beleidsdoelen en rechtsbeginselen worden door middel van een afwegingsproces geconcretiseerd tot rechtsregels. Omdat op abstracter niveau de hogere normen minder direct richtinggevend zijn, is naarmate het niveau abstracter wordt de beleidsvrijheid groter.⁶³ Vooral het feit dat de wetgever beleidsdoelen meeweegt, terwijl beleidsdoelen veelal sterk politiek van aard zijn, maakt dat zijn afwegingen niet te vangen zijn in (voorrrangs)regels.

8.4.2 Tegenbelangen: variëteit en gewicht

Een tweede verschil betreft de 'tegenbelangen' (zijnde de beginselen en belangen die voor een resultaat pleiten waarbij de verwachtingen niet worden gehonoreerd). Er zijn in dit verband twee samenhangende verschillen.

Ten eerste is er een verschil wat de variëteit in tegenbelangen betreft. Bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel dient een afweging plaats te vinden tussen het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel. Dit legaliteitsbeginsel vertegenwoordigt weliswaar diverse beginselen en belangen (bijvoorbeeld het formele gelijkheidsbeginsel⁶⁴ en het algemeen belang dat geacht wordt te zijn gediend door toepassing van de regel), maar het is één duidelijk 'tegenbelang'. Bij het leerstuk van het overgangsrecht kunnen er meer 'tegenbelangen' zijn waartegen het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen dient te worden afgewogen; het aantal en soort hangt af van het concrete overgangsrechtelijke vraagstuk. Te denken valt aan het gelijkheidsbeginsel, het belang dat met een ruim toepassingsbereik van de nieuwe regel is gediend, uitvoerbaarheid, het aspect van eenvoud, etc. Bovendien speelt bij wettelijke overgangsrechtsvorming in het belastingrecht een belang een rol dat geen rol speelt, althans niet zichtbaar, bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel en dat weinig juridisch maar meer 'politiek' van aard is: het budgettaire belang.⁶⁵ Dit belang speelt niet alleen expliciet een rol wanneer de wijziging van een bepaalde regeling (mede) om budgettaire redenen gebeurt of wanneer de verwachte opbrengsten van een wijziging van de ene regeling wordt gebruikt ter financiering van een andere (al dan niet fiscale) regeling of activiteit. Het speelt ook impliciet een rol wanneer een beroep wordt gedaan op bijvoorbeeld de omstandigheid 'aankondigingseffecten' (par. 11.3) of de omstandigheid 'fiscale grensverkenning' (par. 11.7).

Ten tweede is er een verschil in gewicht van de tegenbelangen en stabiliteit van dat gewicht. Bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel botst het vertrouwensbeginsel met het legaliteitsbeginsel. Het legaliteitsbeginsel heeft een zwaar relatief initieel gewicht en het uitgangspunt is dat het legaliteitsbeginsel voorrang heeft. Of het legaliteitsbeginsel voorrang dient te verlenen aan het vertrouwensbeginsel hangt vooral af van het vertrouwensbeginsel. Van voorrang zal alleen sprake zijn indien er dusdanige omstandigheden zijn die maken dat aan het vertrouwensbeginsel relatief meer gewicht toekomt dan aan het legaliteitsbeginsel. Bij de afweging is derhalve het gewicht van het vertrouwensbeginsel de variabele factor. Het gewicht van het legaliteitsbeginsel is in elk situatietype relatief stabiel.⁶⁶ Bij de afweging wordt bijvoorbeeld niet de 'innerlijke waarde' van de desbetref-

63 Van Male (1990), p. 280: 'naarmate de te concretiseren rechtsnormen abstracter zijn, is de discretionaire of beoordelingsvrijheid van de normsteller groter.'

64 Dit beginsel houdt in dat de overheid de regels consequent dient toe te passen op alle gevallen die door de regels worden bestreken, zie Happé (1996), p. 94.

65 Zie over het budgettaire belang ook par. 11.2.3.

66 Een nuancering is dat er soms een extra belang meeweegt (naast het legaliteitsbeginsel zelf) dat tegenwicht biedt aan het vertrouwensbeginsel. Zo geeft de Hoge Raad met betrekking tot het situatietype waarin door een algemene voorlichting vertrouwen is gewekt, aan dat het legaliteitsbeginsel in beginsel zwaarder weegt, en overweegt hij daarbij dat '[h]iermede (...) tevens [is] gediend het belang dat zowel de belastingadministratie als de belastingplichtigen erbij hebben dat de administratie haar voorlichtende taak onbelemmerd en zo ruim mogelijk kan vervullen' (HR 9 maart 1988, BNB 1988/148, r.o. 4.2).

fende wettelijke regel zelf meegewogen; voor het gewicht van het legaliteitsbeginsel is op zichzelf niet relevant of er sprake is van een 'goede' of 'slechte' wettelijke regel. De criteria bij de verschillende onderscheiden voorrangregels zien in feite ook op de bepaling van het gewicht van de verwachtingen.⁶⁷ Ook bij het leerstuk van het wettelijk overgangsrecht zijn omstandigheden te onderkennen die invloed hebben op het gewicht van de verwachtingen. Het gewicht van het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen is ook hier derhalve een variabele factor. Het verschil is dat de het gewicht van de 'tegenbelangen' eveneens een variabele factor is. De 'tegenbelangen' hebben een variabel gewicht, in de zin dat het gewicht afhangt van het concrete overgangswetgevingsgeval. Dit heeft ten eerste te maken met de hiervoor genoemde variëteit van de tegenbelangen. Het gewicht van de 'tegenbelangen' hangt af van het gewicht van elk van de betrokken tegenbelangen. Daarnaast kunnen, anders – althans duidelijker – dan bij het vertrouwensbeginsel, de omstandigheden van het geval ook zorgen dat aan de 'tegenbelangen' meer of minder gewicht toekomt. De omstandigheden van het geval kunnen dus zowel van invloed zijn op het gewicht van het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen als op het gewicht van de 'tegenbelangen'. Sommige omstandigheden zullen duidelijk kunnen worden aangemerkt als relevant voor hetzij het 'beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen' hetzij de 'tegenbelangen'. Andere omstandigheden kunnen als relevant voor beide worden aangemerkt. Zo is dat laatste, zoals in par. 11.7 wordt beargumenteerd, het geval bij de omstandigheid 'fiscale grensverkenning'. Enerzijds zorgt die omstandigheid dat er minder gewicht toekomt aan het beginsel van gewekte verwachtingen en anderzijds zorgt zij dat er meer gewicht toekomt aan 'tegenbelangen'. Het is dan niet zozeer van belang hoe groot de invloed op het autonome gewicht van elk is, als wel dat de omstandigheid zorgt dat het gewicht van het beginsel van het honoreren van verwachtingen *relatief* afneemt ten opzichte van het gewicht van de 'tegenbelangen'.

8.4.3 Object van verwachtingen

Een derde verschil is het object van verwachtingen. Bij het vertrouwensbeginsel is er veelal sprake van wat men zou kunnen noemen 'gerichte' verwachtingen die worden geschonden. Door een beleidsregel (dan wel toezegging, inlichting of impliciete standpuntbepaling) heeft een belastingplichtige verwachtingen dat rechtsgevolg X zal optreden; het object van de verwachtingen betreft dus rechtsgevolg X. Ook in het kader van het overgangsrecht zal het bij het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen veelal gaan om 'gerichte' verwachtingen. Een belastingplichtige verwacht bijvoorbeeld dat de rente op een opgenomen lening aftrekbaar blijft. Er kan evenwel ook sprake zijn van 'ongerichte' verwachtingen. Bijvoorbeeld de invoering van een regel waarbij de hoogte van een bepaalde uitkering in negatieve zin afhankelijk wordt gemaakt van het aantal jaren dat een persoon eerder studiefinanciering heeft genoten. Een dergelijke regel zou niet zozeer gerichte verwachtingen schenden; de rechten en plichten die aan het genieten van studiefinanciering waren verbonden, veranderen niet. Er zou echter wel sprake zijn van een aantasting van de verwachting dat er naast de bekende rechten en plichten geen andere rechtsgevolgen zouden worden verbonden aan het genieten van stu-

67 Met betrekking tot het criterium van 'geen duidelijke strijdigheid met de juiste wetstoepassing' zou wellicht een verband met het legaliteitsbeginsel kunnen worden gezien. Betoogd zou kunnen worden dat hoe duidelijker de wettelijke regel is, hoe eerder er sprake is van 'duidelijke strijdigheid met de juiste wetstoepassing', of dat hoe onrechtvaardiger een regel in het algemeen wordt geacht, hoe minder snel sprake zal zijn van een 'duidelijke strijdigheid met de juiste wetstoepassing'.

diefinanciering.⁶⁸ Het verschil met 'gerichte verwachtingen' is dat bij 'ongerichte verwachtingen' het object vooraf niet bekend is. In zekere zin is het object 'oneindig'; men verwachtte rechtsgevolg Y niet, maar evenmin zou men rechtsgevolg Z, A, B, C, D, etc. verwachten. Door de oneindigheid is er in zekere zin ook sprake van een inhoudsloosheid. Pas achteraf – na invoering van de desbetreffende regel – krijgt de verwachting richting en inhoud; er kan dan pas worden aangegeven welk rechtsgevolg eerder niet werd verwacht.

8.4.4 Het resultaat van de afweging

Tot slot betreft een verschil het resultaat van de afweging. Bij het leerstuk van het wettelijk overgangsrecht is meer ruimte voor proportionaliteit, zijn meer mogelijkheden om tot een evenwichtig resultaat te komen, dan bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel.

Bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht kenmerkt het resultaat van de beginselenafweging zich veelal door een alles-of-niets karakter. Hetzij het legaliteitsbeginsel krijgt voorrang en de wet wordt volledig toegepast, hetzij het vertrouwensbeginsel krijgt voorrang en het rechtsgevolg treedt op conform de verwachtingen. Er is in die zin weinig plaats voor nuance, voor proportionaliteit. Daarbij zij overigens opgemerkt dat theoretisch een ander dan een alles-of-niets resultaat van de afweging wel mogelijk is (bijvoorbeeld een korting op het belastingbedrag⁶⁹ naarmate meer gewicht toekomt aan het vertrouwensbeginsel); in die zin is het alles-of-niets karakter niet zozeer een inherent kenmerk van het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als wel een kenmerk van dat leerstuk zoals de Hoge Raad het heeft ontwikkeld.

In één onderdeel van het leerstuk is er overigens wel ruimte voor proportionaliteit. Dit betreft het vraagstuk welke overgangsregel gepast is wanneer de fiscus gerechtvaardigd vertrouwen bij een belastingplichtige wenst te beëindigen. Happé heeft in een artikel⁷⁰ dit vraagstuk geanalyseerd en komt – mede aan de hand van jurisprudentie – tot de conclusie dat terugwerkende kracht uit den

68 Een praktijkvoorbeeld is de situatie in HR 7 maart 2003, BNB 2003/248. In de nieuwe regeling werd de verzekeringsplicht voor het jaar 2000 gekoppeld aan het inkomen van, in het desbetreffende geval, het jaar 1997. De belanghebbende stelde dat het rechtszekerheidsbeginsel was geschonden, nu zij haar handelingen in het jaar 1997 niet heeft kunnen afstemmen op een eventuele verzekeringsplicht voor het jaar 2000. De Hoge Raad wees dit beroep overigens af, omdat 'dat beginsel (...) niet een algemeen verbod op regels [omvat] waarop de betrokkenen niet hebben kunnen anticiperen.'

69 Vgl. Happé (2008) die in het kader van het leerstuk van de navordering ervoor pleit om af te stappen van het binaire resultaat bij toepassing van het zorgvuldigheidsbeginsel – zoals thans gepositieerd in het 'nieuw feit'-vereiste –, namelijk hetzij geen navordering hetzij wel navordering, en in plaats daarvan een belastingkorting te geven wanneer het zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden door de fiscus.

70 Happé (2004), welk artikel vooral betrekking heeft op vertrouwen gewekt door een toezegging. Ook met betrekking tot vertrouwen gewekt door een beleidsregel geldt in de regel dat op de toepassing van de beleidsregel mag worden vertrouwd tot de beleidsregel ingetrokken en gewijzigd is, en dat terugwerkende kracht niet geoorloofd is (HR 22 juli 1994, BNB 1994/296).

boze is⁷¹ en dat eerbiedigende werking soms geboden kan zijn.⁷² Het element van proportionaliteit komt het sterkst naar voren in de termijn van eerbiedigende werking.

Bij het leerstuk van het overgangsrecht is meer ruimte voor proportionaliteit. De afweging behoeft niet te resulteren in een volledig zwart-wit resultaat; een meer afgewogen resultaat kan worden bereikt. Er kan *gedeeltelijk* aan verwachtingen worden tegemoetgekomen. Een nieuwe regel die meebrengt dat rente niet meer aftrekbaar is, kan volledig eerbiedigende werking hebben ter zake van leningen die belastingplichtigen reeds waren aangegaan vóór het moment van inwerkingtreding, waardoor verwachtingen volledig worden gehonoreerd. Maar er kan ook gedeeltelijk aan de verwachtingen worden tegemoetgekomen door bijvoorbeeld de eerbiedigende werking te beperken tot een bepaalde periode.⁷³ Behalve dat het leerstuk van overgangsrecht zich ervoor leent, is van belang dat juist de wetgever in het algemeen – meer dan de rechter – goede mogelijkheden heeft om tot een afgewogen resultaat te komen.⁷⁴ De ‘gereedschapskist’ van de wetgever is groot, zo ook op het gebied van wettelijk overgangsrecht.⁷⁵ Kortom, bij wettelijke overgangsvorming is het mogelijk om tot een subtiel resultaat te komen bij de afweging van de in geding zijnde belangen en beginselen. Het is dan niet zo dat een belang of beginsel volledig voorrang heeft op een ander, maar dat in de gekozen oplossing de diverse betrokken beginselen en belangen in een bepaalde mate worden gerealiseerd. Dit strookt met de idee van beginselen als optimaliseringsgeboden (zie par. 3.5.3).

8.4.5 Methode van voorrangsregels in beginsel niet geschikt bij fiscale wettelijke overgangsvorming

In deze paragraaf beargumenteer ik waarom de methode van voorrangsregels voor de benadering van het concept van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ in beginsel niet geschikt is in het kader van fiscale wettelijke overgangsvorming. De eerste en belangrijkste reden houdt verband met de in de voorgaande subparagrafen weergegeven verschillen met het leerstuk van het vertrouwensbeginsel. Een tweede reden is dat twee sterke argumenten ten faveure van het hanteren van de methode van voorrangsregels in het kader van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, minder zwaar wegen in het kader van fiscale wettelijke overgangsvorming.

Hiervoor (par. 8.3.3) is gezien dat bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel de rechter het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ in vergaande mate heeft geoperationaliseerd. Het proces van objectivering en afweging is als het ware gestandaardiseerd door de methode van voorrangsregels. Standaardisatie van een proces is mogelijk in een redelijk

71 Dit is op zich niet vreemd; er staat immers vast dat er ‘gerechtvaardigd vertrouwen’ is, hetgeen betekent dat het vertrouwen al op zijn merites is beoordeeld (geobjectiveerd/gefilterd) en afgewogen. Illustratief zijn in dezen de arresten HR 21 september 2001, BNB 2002/51-52, waarin belanghebbenden klaagden over het intrekken met terugwerkende kracht van een in een beleidsbesluit gedane toezegging, welke intrekking bovendien vervolgens was gedekt door een wet in formele zin waaraan terugwerkende kracht was verleend. Aan vragen over de gerechtvaardigheid van de terugwerkende kracht kwam de Hoge Raad niet toe, omdat de rechter oordeelde dat het gestelde vertrouwen niet in redelijkheid aan die toezegging kon worden ontleend.

72 Vgl. HR 28 februari 2003, BNB 2004/59, r.o. 3.5: ‘Indien een inspecteur bij een belastingplichtige een in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt, zal dit vertrouwen in ieder geval moeten worden gehonoreerd tot het tijdstip waarop de inspecteur de belastingplichtige kenbaar heeft gemaakt dat hij zijn standpunt heeft gewijzigd. (...) Of, en zo ja in welke mate, belanghebbende daarna in verband met het eerder gewekte vertrouwen een overgangstermijn moet worden gegund, is afhankelijk van feitelijke omstandigheden.’

73 Overigens zij opgemerkt dat aan verwachtingen op zich reeds gedeeltelijk wordt tegemoetgekomen indien geen terugwerkende kracht aan de nieuwe regel wordt verleend.

74 In vergelijkbare zin Burg (2000), p. 133.

75 Zie par. 2.6.2.

stabiele omgeving, waarbij de diverse factoren die van invloed zijn op een proces niet al te veranderlijk zijn wat intensiteit en variëteit betreft.⁷⁶ Deze omgeving is bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel relatief stabiel dan bij het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Zoals in de vorige paragrafen gezien is bij het laatste leerstuk de problematiek complexer, omdat (a) de diverse belangen en beginselen minder richtinggevend zijn mede vanwege hun hogere abstractiegraad, (b) het object van verwachtingen meer divers is, want het bevat tevens de categorie 'ongerichte verwachtingen', (c) de tegenbelangen variëren in aantal en gewicht en (d) er meer verschillende afwegingsresultaten mogelijk zijn. Bovendien speelt – anders dan bij het vertrouwensbeginsel – het budgettaire belang rol (par. 8.4.2), welk belang als meer politiek van aard de afweging vanuit rechtstheoretisch oogpunt compliceert. De hogere graad van complexiteit is een eerste reden dat in het kader van het wettelijke overgangsrecht een methode van voorrangsregels minder geschikt is.⁷⁷ De belangrijkste reden is naar mijn mening het genoemde punt (c): juist omdat het gewicht van de tegenbelangen kan variëren, kunnen geen dwingende uitspraken worden gedaan over het al dan niet moeten honoreren van verwachtingen in zekere omstandigheden. Zo kan het zelfs zijn dat alle voor het gewicht van verwachtingen relevante omstandigheden 'op rood' staan (i.e. pleiten voor het honoreren van de betreffende verwachtingen) maar er toch een inbreuk op de desbetreffende verwachtingen wordt gemaakt omdat aan de tegenbelangen nog meer gewicht wordt toegekend.⁷⁸

76 Dit houdt mede verband met de massaliteit van belastingheffing. Juist omdat belastingheffing een zo massaal proces is, kunnen bepaalde terugkerende patronen worden herkend in de zich voordoende situaties, waardoor verschillende situatietypen (denk aan de verschillende situatietypen waarbij de voorrangsregels van het vertrouwensbeginsel aansluiten) kunnen worden onderscheiden, althans zich opdringen.

77 Vergelijk, zij het in het kader van de invulling van open normen door de rechter, Veegens (2005), p. 232 die stelt dat de complexiteit van de materie in veel gevallen in de weg staat aan het reguleren van die materie in algemene regels of vuistregels, alsmede Gerards (2006a), p. 18-19 die in verband met de methode van categoriseren (van welke methode de auteur de methode van voorrangsregel als een type ziet) opmerkt, dat de rechters er meer gebruik van moet maken, maar zich daarbij moeten beperken tot situaties die zich daarvoor 'daadwerkelijk lenen'.

78 Een goed voorbeeld is de zogenaamde WIR-temporisering, die kort in par. 11.11.5 aan de orde komt. Alle omstandigheden wezen erop dat aan de betreffende verwachtingen veel gewicht toekwam, maar toch wogen – althans volgens de wetgever – de tegenbelangen (vooral het budgettaire belang) zwaarder.

Een tweede reden is dat twee belangrijke argumenten die ten faveure van voorrangregels pleiten bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel,⁷⁹ in mindere mate spelen bij het leerstuk van het wettelijk overgangsrecht. Deze argumenten zijn een rechtszekerheids- en een efficiëntieargument: bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel scheppen de voorrangregels duidelijkheid voor de rechtstoepassers (burgers, fiscus en rechters) over de vraag wanneer het vertrouwensbeginsel voorrang heeft op het legaliteitsbeginsel. Dit is juist van niet te onderschatten belang in het belastingrecht gelet op de combinatie van enerzijds de massaliteit van belastingheffing en anderzijds de verscheidenheid aan situaties waaronder verwachtingen bij burgers kunnen worden gewekt. Wanneer geen voorrangregels zouden zijn geformuleerd, zou de toepassing van het vertrouwensbeginsel veel moeilijker 'uitvoerbaar' zijn en zou de voorspelbaarheid van rechterlijke beslissingen ter zake veel minder zijn. Behalve deze aspecten van rechtszekerheid⁸⁰ speelt ook een efficiëntieargument. In het algemeen geldt namelijk dat efficiëntie een argument is ten faveure van 'rule-based decision making'.⁸¹ Een regel zorgt dat de 'beslissers' niet meer een onderzoek hoeft te doen naar alle mogelijke relevante factoren, maar zich kan richten op de factoren/bestanddelen die in de regel zijn opgenomen. 'A rule-based system is (...) able to process more cases, operate with less expenditure of human resources and (...) keep a larger number of events from being formally adjudicated at all.'⁸² Zowel het rechtszekerheids- als het efficiëntieargument heeft minder gewicht bij het wettelijke overgangsrecht. Het efficiëntieargument heeft minder gewicht, omdat het regelgeven zelf een veel minder massaal proces is dan het toepassen van regels. Ook het rechtszekerheidsargument speelt minder. Wanneer de regelgever immers een wettelijke overgangsregel formuleert, wordt daarmee op zichzelf duidelijkheid geschapen of en in hoeverre met de eerder gewekte verwachtingen rekening wordt gehouden. Een overgangsregel – hoe onredelijk deze ook moge zijn – biedt in die zin de rechtstoepassers duidelijkheid.⁸³ Deze constatering laat overigens onverlet dat andere aspecten van rechtszekerheid – bijvoorbeeld duidelijkheid *ex ante* over overgangsrecht zodat belastingplichtigen daarmee rekening kunnen houden bij het maken van beslissingen – pleiten voor consistentie bij overgangsrechtsvorming (zie par. 9.3).

8.5 CONCLUSIE

Het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' is een abstract, formeel concept. Het is in zekere zin een lege huls. Het element 'verwachtingen' krijgt pas betekenis in verbinding met het object van de verwachtingen. Verder is het element 'gerechtvaardigd' weinig richtinggevend. Want wanneer zijn verwachtingen nu gerechtvaardigd? Bepaald niet voor meer houvast bij de beantwoording van die vraag zorgt het juridisch spraakgebruik, waarin de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' veelal wordt gebruikt om aan te geven dat verwachtingen aan de orde zijn die, al dan niet gedeeltelijk, dienen te worden gehonoreerd. De afweging met belangen die in het concrete geval tegen honorering pleiten ('tegenbelangen'), is dan reeds een gepasseerd station. Het adjectief 'gerechtvaardigd' geeft dan vooral een afwegingsresultaat aan en is dan in zoverre niet van waarde bij de beantwoording van de vraag welke verwachtingen, of onder welke omstandigheden verwachtingen, in aanmerking komen voor honorering. Maar ook wanneer de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' slechts wordt gebruikt om aan te geven dat het om verwachtingen

79 Die twee argumenten zijn niet de enige argumenten; een (gedeeltelijk overlappend) argument om met voorrangregels te werken is gelegen in het belang van consistentie (vgl. par. 3.5.4). Zoals in par. 9.3 aan de orde komt, is het consistentieargument een belangrijk argument voor het opstellen van vuistregels bij het leerstuk van het wettelijk overgangsrecht.

80 Er is ook een verband met het gelijkheidsbeginsel: zonder voorrangregels zou de kans groter zijn dat verschillende beslissingen worden genomen in situaties die vergelijkbaar zijn.

81 Schauer (1991), p. 145-149.

82 Schauer (1991), p. 147.

83 Opgemerkt zij wel dat er onduidelijkheid kan zijn indien betwijfeld wordt of de overgangsregel niet in strijd is met hoger recht.

gen gaat die redelijk zijn en die op zich in aanmerking kunnen komen om te worden gehonoreerd, blijft de term vaag. Hoewel dat gebruik niet mijn voorkeur heeft, sluit ik – teneinde begripsverwarring te voorkomen – aan bij het gebruik om van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ te spreken wanneer verwachtingen dienen te worden gehonoreerd. Daarvan uitgaande kan bij de vraag wanneer verwachtingen kwalificeren als ‘gerechtvaardigde verwachtingen’, onderscheid worden gemaakt tussen twee stappen. De eerste stap is die van subjectieve verwachtingen naar redelijke verwachtingen. De tweede stap is die van redelijke verwachtingen naar gerechtvaardigde verwachtingen. De eerste stap kan worden gezien als een proces van filteren van verwachtingen door objectivering. Deze objectivering gebeurt enerzijds door het perspectief van een ‘redelijk persoon’ te hanteren en anderzijds door eisen te stellen aan de bron van de verwachtingen. Het perspectief van een redelijk persoon houdt in dat alleen verwachtingen kwalificeren die een persoon in redelijkheid onder de gegeven omstandigheden mocht hebben. In het kader van wettelijke overgangsrechtsvorming kwalificeert in beginsel alleen als bron de regelgeving voordat die wordt gewijzigd. De tweede stap betreft een afwegingsproces: het belang van het honoreren van de betreffende redelijke verwachtingen dient te worden afgewogen tegen de eventuele ‘tegenbelangen’. Omdat omstandigheden die relevant zijn voor de eerste stap veelal ook relevant zijn voor de tweede stap, zijn beide stappen – ofschoon conceptueel te onderscheiden – feitelijk moeilijk te scheiden. Vervolgens is er nog een derde stap. Dat er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen betekent niet dat de verwachtingen *volledig* dienen te worden gehonoreerd. De derde stap betreft daarom de vraag *in hoeverre* de verwachtingen dienen te worden gehonoreerd; dit betreft eveneens een proces van afweging met ‘tegenbelangen’ en deze stap ligt daarom in het verlengde van de tweede stap. Het onderscheiden van drie stappen, althans de idee van het proces van objectiveren en afwegen, geeft weliswaar enige houvast, maar de bepaling in hoeverre verwachtingen dienen te worden gehonoreerd kan niet *in abstracto* worden beantwoord. Het antwoord hangt af van de concrete situatie, te weten de omstandigheden van het geval en het gewicht van de ‘tegenbelangen’. Het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ heeft dan ook in beginsel een sterk argumentatief karakter. Betrokkenen dienen immers op verschillende punten te strijden: behalve over het gewicht van de tegenbelangen, over welke omstandigheden van belang zijn en hoe zwaar de van belang zijnde omstandigheden meewegen bij de afweging tussen het belang van het honoreren van verwachtingen en de ‘tegenbelangen’.

Omdat bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht ook de vraag speelt wanneer verwachtingen in aanmerking komen om te worden gehonoreerd, kan inspiratie worden ontleend aan de jurisprudentie met betrekking tot dat leerstuk. Bijzonder zijn de voorrangsregels die zijn ontwikkeld door de Hoge Raad. In die voorrangsregels is de afweging tussen het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel voor verschillende situatietypen gestold terug te vinden. Aan deze (methode van) afweging wordt in de literatuur veelal de meeste aandacht besteed. Voor dit onderzoek is evenwel een tweede – daarmee sterk samenhangend – aspect van de voorrangsregels van belang, te weten de benadering van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’. In de voorrangsregels is namelijk vastgelegd enerzijds welke omstandigheden elk voor zich een *noodzakelijke voorwaarde* zijn en anderzijds welke omstandigheden tezamen een *voldoende voorwaarde* zijn voor het aannemen van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’. Door de methode van voorrangsregels is het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ goed hanteerbaar. De methode van voorrangsregels is evenwel om verschillende redenen in beginsel niet geschikt voor de benadering van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ bij het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. De belangrijkste reden is dat dit laatste leerstuk complexer is dan het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht, waarbij vooral van belang is dat de ‘tegenbelangen’ in aantal en gewicht variëren. Een tweede reden is dat het rechtszekerheids- en efficiëntieargument, die krachtig pleiten ten faveure

van de methode van voorrangsregels bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel, relatief minder gewicht hebben bij het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming.

Dat de methode van voorrangsregels in beginsel niet geschikt is in het kader van het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming, betekent niet dat de uitstap naar de jurisprudentie op het terrein van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht zonder waarde was. De vraag rijst namelijk of er een methode bestaat die bepaalde voordelen van de methode van voorrangsregels combineert met de op het terrein van fiscale overgangsrechtsvorming benodigde flexibiliteit. Anders gezegd: betekent het gegeven dat de methode van voorrangsregels niet geschikt is, dat voor de benadering van het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' volledig moet worden teruggevallen op 'de omstandigheden van het geval'? Deze vragen komen in het volgende hoofdstuk aan de orde.

Hoofdstuk 9 *Omstandighedencatalogus en consistentie*

9.1 INLEIDING

Dit hoofdstuk bouwt voort op het vorige. Aan de orde is de vraag op welke manier het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' kan worden benaderd in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. In het vorige hoofdstuk heb ik beargumenteerd dat de methode van voorrangregels, zoals de Hoge Raad die hanteert bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht, zorgt dat veel grip wordt verkregen op het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen', maar dat deze methode in beginsel niet geschikt is voor fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. In dit hoofdstuk betoog ik dat dit niet betekent dat voor de benadering van het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' volledig moet worden teruggevallen op 'de omstandigheden van het geval'. Er bestaat namelijk een geschikt alternatief, te weten de methode van de omstandighedencatalogus.¹ Voorts motiveer ik dat met als basis de methode van de omstandighedencatalogus vuistregels kunnen worden ontwikkeld indien vergelijkbare overgangssituaties zich met regelmaat voordoen. Vooral het beginsel van consistentie dringt aan op de ontwikkeling van vuistregels waar dat mogelijk is.

9.2 METHODE VAN DE OMSTANDIGHEDENCATALOGUS

9.2.1 Inleiding

In deze paragraaf motiveer ik waarom de methode van de omstandighedencatalogus² geschikt is voor de benadering van het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming.³ Ik start met een voorbeeld van een omstandighedencatalogus, waarnaar ik vervolgens nog een aantal keer terugverwijs. Daarna ga ik in op de kenmerken van de methode van de omstandighedencatalogus door de methode te vergelijken met enerzijds de methode van een 'open groep omstandigheden' en anderzijds de methode van voorrangregels. Na de wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus te hebben uiteengezet, beargumenteer ik waarom deze methode in beginsel het meest geschikt is in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming.

- 1 Een eerste aanzet voor het gebruik van de methode van de omstandighedencatalogus op het gebied van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming is te vinden in Happé en Pauwels (2005).
- 2 Een omstandighedencatalogus wordt ook wel een gezichtspuntencatalogus genoemd, zie Barendrecht (1992), p. 53.
- 3 In vooral de civielrechtelijke literatuur is regelmatig aandacht voor de (idee van een) omstandighedencatalogus, maar dan vooral in het kader van rechtstoepassing door de rechter. Reden voor deze aandacht is dat in het civiele recht er relatief veel open normen zijn waarvan de toepassing afhangt van de 'omstandigheden van het geval' en dat de Hoge Raad met regelmaat omstandighedencatalogi formuleert. Zie hierover – al dan niet met punten van kritiek – bijv. Korthals Altes (1981), p. 56-58, Barendrecht (1992), p. 187-190, Veegens (2005), p. 231-234, Smits (2006) en Drion (2008). Voor een pleidooi in de fiscaalrechtelijke literatuur voor het gebruik van een omstandighedencatalogus door de rechter (in verband met het onderscheid tussen ondernemen en beleggen) zie Te Niet (2007), p. 72.

9.2.2 Voorbeeld: HR BNB 1990/191

Zoals in par. 8.3 gezien heeft de Hoge Raad op het terrein van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht voorrangsregels ontwikkeld. In deze voorrangsregels is vastgelegd enerzijds welke omstandigheden elk voor zich een noodzakelijke voorwaarde zijn voor 'gerechtvaardigde verwachtingen' en anderzijds welke omstandigheden tezamen een voldoende voorwaarde zijn voor het aannemen van 'gerechtvaardigde verwachtingen'. De Hoge Raad laat echter soms open welke omstandigheden meewegen en hoe ze meewegen in het kader van de vraag of aan het vertrouwensbeginsel voorrang toekomt. De 'voorrangsregel' van het door een impliciete standpuntbepaling gewekte vertrouwen bij het vaststellen van de aanslag is een voorbeeld.

Deze 'voorrangsregel' heeft op het eerste gezicht de kenmerken van een scherpe voorrangsregel, maar bij nadere beschouwing is één van de criteria voor voorrang van het vertrouwensbeginsel, c.q. voor het aanwezig zijn van 'gerechtvaardigde verwachtingen', een open criterium. Happé formuleert deze quasi-voorrangsregel als volgt:

'De juiste wetstoepassing wordt opzij gezet, indien, afgezien van de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren de aangifte heeft gevolgd, *er nog andere omstandigheden zijn* die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een weloverwogen standpuntbepaling.'⁴ (cursivering MP)

Deze voorrangsregel is gebaseerd op HR BNB 1990/119⁵ waarin de Hoge Raad onder meer overwoog:

'voor in rechte te beschermen vertrouwen (...) [is] meer vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd. De gerechtvaardigheid van het vertrouwen hangt af van de waardering van – voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen – omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een bewuste standpuntbepaling. Deze indruk is doorgaans niet gewettigd, indien de gedragslijn van de inspecteur voor de belastingheffing in het verleden geen of verhoudingsgewijs geringe gevolgen heeft gehad.'

Louter een vaste gedragslijn – te weten het volgen van de aangifte – is derhalve niet voldoende voor voorrang van het vertrouwensbeginsel. Het moet in elk geval gaan om een vaste gedragslijn plus bijkomende omstandigheden. Dit criterium is een open criterium omdat nog niet is ingevuld welke omstandigheden relevant zijn en wat de invloed van elk van de omstandigheden is. Er zal een selectie van relevante omstandigheden moeten worden gemaakt en die omstandigheden zullen nog moeten worden gewaardeerd in een concreet geval. Deze selectie wordt getypeerd als een 'omstandighedencatalogus'.⁶

De Hoge Raad geeft in HR BNB 1990/119 de volgende (niet-limitatieve) opsomming: 'Omstandigheden als vorenbedoeld kunnen onder meer zijn gelegen in de vaststelling van een aanslag in overeenstemming met een aangifte waarin de

4 Happé (1996), p. 231, die nog een tweetal aanvullende criteria noemt bij deze voorrangsregel, te weten dat de juiste wetstoepassing niet opzij wordt gezet indien de gedragslijn van de inspecteur voor de belastingheffing in het verleden geen of verhoudingsgewijs geringe gevolgen heeft gehad, dan wel dat het standpunt van de inspecteur zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige niet op handhaving van dat standpunt mocht rekenen.

5 HR 13 december 1989, BNB 1990/119.

6 Zie Happé in zijn noot bij HR 26 september 2003, BNB 2004/63.

belastingplichtige de voor die aanslag van belang zijnde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde had gesteld, in de vaststelling van een aanslag na raadpleging van bewijsstukken, na gehouden besprekingen of gevoerde correspondentie, dan wel in overeenstemming met eerder verstrekte, ook ingeval vertrouwen is gewekt doordat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd, het legaliteitsbeginsel voorrang heeft op het vertrouwensbeginsel, *tenzij* er sprake is van bijkomende omstandigheden.⁷

Opmerking verdient overigens dat het gegeven dat louter een vaste gedragslijn onvoldoende is voor voorrang van het vertrouwenbeginsel, duidelijk maakt dat vanuit een ander perspectief een ander(soortig) regel kan worden geformuleerd. Deze regel is dat ook ingeval vertrouwen is gewekt doordat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd, het legaliteitsbeginsel voorrang heeft op het vertrouwensbeginsel, *tenzij* er sprake is van bijkomende omstandigheden.⁷

9.2.3 Kenmerken methode van de omstandighedencatalogus

Voordat ik op de wijze van toepassing en de voordelen van de methode van de omstandighedencatalogus inga, benoem ik de kenmerken van de methode. Dit doe ik door de methode te plaatsen op een continuüm. Dit continuüm heeft aan de ene zijde de methode van een 'open groep omstandigheden' en aan de andere zijde de methode van voorrangsregels. Het continuüm geeft de mate aan waarin het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' argumentatief van karakter is. Met de mate waarin het concept 'argumentatief van karakter' is, doel ik op in hoeverre betrokkenen in een concreet geval nog moeten strijden over welke omstandigheden van belang zijn, *hoe zwaar* de van belang zijnde omstandigheden meewegen, en over het gewicht van de 'tegenbelangen'.⁸

Aan de ene zijde van het continuüm is er sprake van de methode van een 'open groep omstandigheden'. Van een 'open groep omstandigheden' kan worden gesproken indien niet bekend is (a) welke omstandigheden moeten meewegen en (b) hoe zwaar ze – mede in hun onderling verband beschouwd – meewegen. In dat geval kan slechts in abstracte termen antwoord worden gegeven op de vraag wanneer er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen: dat hangt af van 'de omstandigheden van het geval' en 'de waardering van die omstandigheden'. Bovendien moet nog een afweging plaatsvinden met de 'tegenbelangen'. Het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' is aan deze zijde van het continuüm derhalve sterk argumentatief van karakter.

Aan de andere zijde van het continuüm bevindt zich de methode van voorrangsregels. Verschil met de methode van een 'open groep omstandigheden' is dat de methode van voorrangsregels voor standaardisatie zorgt. Zoals ik in par. 8.3.3 heb aangegeven, is door het hanteren van voorrangsregels bekend (a) welke omstandigheden meewegen en (b) hoe zwaar deze omstandigheden meewegen. Of anders gezegd: per situatietype is bekend (i) welke omstandigheden noodzakelijk voorwaarden zijn en (ii) welke omstandigheden tezamen een voldoende voorwaarde vormen voor voorrang van het vertrouwensbeginsel. De voorrangsregels maken dat het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' veel minder argumentatief van karakter is. Betrokkenen dienen niet meer te strijden over welke omstandigheden van belang zijn, hoe zwaar deze meewegen, en over het gewicht van de 'tegenbelangen', maar enkel nog over of de – voor de desbetreffende voorrangsregel – relevante omstandigheden zich al dan niet voordoen.⁹

7 In de terminologie van Veegens (2005), p. 230-231 zou deze regel getypeerd kunnen worden als een vuistregel.

8 Vgl. par. 8.2.4, waarin ook wordt gemotiveerd waarom ik de term 'betrokkenen' gebruik.

9 Vergelijk het efficiëntieargument ten faveure van regels (zie par. 8.4.5).

De methode van de omstandighedencatalogus bevindt zich op het continuüm tussen de methode van een 'open groep omstandigheden' en de methode van voorrangsregels. Gemeenschappelijk met de methode van voorrangsregels en afwijkend van die van een 'open groep omstandigheden' is dat bij de methode van de omstandighedencatalogus bekend is welke omstandigheden meegewogen dienen te worden (positieve selectie van omstandigheden). Gemeenschappelijk met de methode van een 'open groep omstandigheden' en afwijkend van die van voorrangsregels is dat nog open is hoe zwaar de omstandigheden meewegen en hoe de afweging met de 'tegenbelangen' uitvalt. Zo is bekend noch welke omstandigheden een noodzakelijke voorwaarde zijn noch welke tezamen een voldoende voorwaarde zijn voor de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen.

Deze situering maakt ook duidelijk dat vanuit het perspectief van de idee van een omstandighedencatalogus de methode van voorrangsregels is te beschouwen als *een verder ontwikkelde vorm* van de methode van de omstandighedencatalogus: evenals bij de omstandighedencatalogus ligt vast welke omstandigheden meegewogen dienen te worden, maar daarnaast ligt ook vast onder welke omstandigheden sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen.

Er zijn grofweg twee varianten van een omstandighedencatalogus. Van een 'gesloten omstandighedencatalogus' kan worden gesproken indien bekend is – zoals ook het geval is bij de zuivere voorrangsregels – welke omstandigheden *bij uitsluiting* van andere omstandigheden dienen te worden meegewogen (positieve én negatieve selectie). De catalogus is limitatief. Bij een 'open omstandighedencatalogus' is bekend welke omstandigheden *in elk geval* dienen te worden meegewogen (voor zover de omstandigheden zich voordoen in het concrete geval), maar kunnen in een concreet geval *daarnaast* nog andere omstandigheden meewegen. De methode van de 'gesloten omstandighedencatalogus' bevindt zich op het continuüm in vergelijking met de methode van de 'open omstandighedencatalogus' meer aan de zijde van de methode van voorrangsregels.

Verder kan er sprake zijn van een mengvorm van een (open of gesloten) omstandighedencatalogus en een voorrangsregel. Van een mengvorm is sprake indien er enerzijds ten minste één omstandigheid een noodzakelijke, maar niet voldoende, voorwaarde is voor de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen en anderzijds onbekend is welke omstandigheden tezamen een voldoende voorwaarde zijn voor aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen. Een voorbeeld van een dergelijke mengvorm is te zien in de in par. 9.2.2 genoemde quasivoorrangsregel gebaseerd op het arrest HR BNB 1990/119.¹⁰

Tot slot zij opgemerkt dat een methode voor de benadering van het concept van 'gerechtvaardigde verwachtingen' in het kader van een bepaald leerstuk in de loop van de tijd kan verschuiven op het continuüm. Zo kan een verschuiving in de richting van de voorrangsregels optreden wanneer degene die dient te bepalen of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen ('de beslisser'), ziet dat in een bepaalde situatie elke keer sprake is van vergelijkbare relevante omstandigheden.

Een voorbeeld is de ontwikkeling die is ingezet met het arrest HR BNB 1990/119. Dit arrest wordt gezien als het standaardarrest voor het situatietype van het impliciet gewekte vertrouwen.¹¹ Na HR BNB 1990/119, waarin nog redelijk 'open' werd gelaten onder welke omstandigheden 'impliciet gewekt' vertrouwen rechtens zou worden gehonoreerd, construeert de Hoge Raad via zijn arresten een stelsel van verfijnde voorrangsregels voor diverse specifiekere situatietypen van het impliciet gewekte vertrouwen. Zo zijn er voorrangsregels onderscheiden voor vertrouwen gewekt bij het vaststellen van een aanslag, bij een controle, bij het verwerken van de naheffingbevoegdheid, bij een beschikking

¹⁰ HR 13 december 1989, BNB 1990/119.

¹¹ Happé (1996), p. 225-227.

tot vermindering van loonbelasting en bij een teruggaaf van omzetbelasting.¹² In elk van deze voorrangsregels is vastgelegd welke – op het desbetreffende situatietype toegesneden – omstandigheden aanwezig dienen te zijn opdat het vertrouwensbeginsel voorrang heeft.

9.2.4 Wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus

De wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus hangt samen met de kenmerken ervan.

Kenmerkend voor de methode van de omstandighedencatalogus is dat enerzijds bekend is welke omstandigheden dienen te worden meegewogen en dat anderzijds nog open is hoe zwaar deze omstandigheden meewegen in een concreet geval en hoe de afweging met de ‘tegenbelangen’ uitvalt. Een eerste aspect van de wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus is dat de beslisser bij de bepaling of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen in een concreet geval dient na te gaan, én in de motivering van zijn beslissing tot uitdrukking dient te brengen, welke omstandigheden van de omstandighedencatalogus zich in dat geval voordoen. Een tweede aspect is dat de beslisser zal moeten aangeven hoe de omstandigheden meewegen. Daarnaast dient de beslisser, voor zover dat mogelijk is,¹³ te motiveren wat uiteindelijk bij de afweging met ‘tegenbelangen’ de doorslag heeft gegeven.¹⁴ Anders dan bij voorrangsregels kan niet *in abstracto* worden aangegeven (i) welke omstandigheden noodzakelijk voorwaarden zijn en (ii) welke omstandigheden tezamen een voldoende voorwaarde vormen voor voorrang van het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen. Het gaat bij de toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus om het ‘totaalbeeld’.¹⁵ De Hoge Raad formuleerde het in het genoemde arrest HR BNB 1990/119¹⁶ als volgt: ‘De gerechtvaardigheid van het vertrouwen hangt af van de waardering van – voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen – omstandigheden (...)’. Dat het om het ‘totaalbeeld’ gaat, betekent ook dat bijvoorbeeld de afwezigheid van een bepaalde, ten faveure van verwachtingen meewegende, omstandigheid uit de catalogus niet *a priori* doorslaggevend hoeft te zijn, omdat die afwezigheid kan worden gecompenseerd door aanwezigheid van andere omstandigheden die ten faveure van verwachtingen meewegen (en/of door de afwezigheid van omstandigheden die ten nadele van verwachtingen meewegen).

12 Happé (1996), p. 227. Voor een afwijkende indeling Gorissen (2008), p. 87-94.

13 Er zijn grenzen aan in hoeverre iets kan worden gemotiveerd (hetgeen gedeeltelijk verband houdt met de in par. 3.5.5 genoemde problematiek van incommensurabiliteit). Weliswaar kan worden aangegeven welke omstandigheden de doorslag hebben gegeven. De verantwoording *waarom* die omstandigheden de doorslag hebben gegeven, is niet steeds volledig mogelijk (in vergelijkbare zin Veegens (2005), p. 234). Dit geldt sterker wanneer omstandigheden een gradueel karakter hebben (vgl. Korthals Altes (1981), p. 57-58), hetgeen bij enige van de voor fiscale overgangsvorming relevante omstandigheden het geval is (zie hoofdstuk 11). Vergelijk ook met betrekking tot topoi Leijten (1981), p. 90-91: ‘een proces van afweging, dat (...) in laatste instantie slechts intuïtief kan worden voltrokken. En die intuïtieve afweging van de laatste instantie is (...) niet onder woorden te brengen, daar er (...) niets meer te meten of te wegen is.’

14 Juist in verband met dit aspect is er kritiek: de beslisser verzuimt soms te benoemen welke omstandigheden bij de betreffende beslissing de doorslag hebben gegeven; zie bijv. Drion (2008). Opgemerkt zij dat naar mijn mening dit punt van kritiek niet zozeer betrekking heeft op de methode van de omstandighedencatalogus zelf als wel op de wijze waarop de methode wordt toegepast.

15 Happé (1996), p. 235 spreekt over ‘een situationeel gebonden waardering van omstandigheden.’ Vgl. ook Gorissen (2008), p. 89.

16 HR 13 december 1989, BNB 1990/119.

Dit laatste illustreer ik aan de hand van de omstandigheid ‘dispositieschade’ bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.¹⁷ De omstandigheid ‘dispositieschade’ weegt op zich ten faveure van het vertrouwensbeginsel mee. De omstandigheid kan zelfs een noodzakelijke voorwaarde zijn (bijvoorbeeld in het situatietype van het door een onjuiste inlichting gewekte vertrouwen¹⁸). Maar de afwezigheid van die omstandigheid hoeft niet mee te brengen dat het vertrouwensbeginsel geen voorrang kan hebben. Andere omstandigheden kunnen zich voordoen die het vertrouwensbeginsel voldoende relatief gewicht geven. Zo heeft, ondanks dat geen sprake is van dispositieschade, het vertrouwensbeginsel voorrang wanneer er sprake is van een toezegging, door de belastingplichtige de relevante juiste gegevens zijn verstrekt, de toezeggingen zijn gedaan door een bevoegde inspecteur en er geen sprake is van duidelijke strijdigheid met de juiste wetstoepassing.¹⁹

Bij de twee genoemde aspecten van de wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus komt naar voren dat de plicht tot motivering inherent verbonden is aan en zeer van belang is bij toepassing van de methode.²⁰ Dat de methode tot op zekere hoogte dwingt tot motivering is een van de belangrijkste voordelen ervan, zo komt ook in de volgende paragraaf naar voren.

9.2.5 ‘Open omstandighedencatalogus’ meest geschikt

Hiervoor ben ik ingegaan op de kenmerken en de wijze van toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus. In deze paragraaf motiveer ik waarom een benadering van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ aan de hand van de methode van de ‘open omstandighedencatalogus’ zowel gewenst als het meest geschikt is in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Opmerking verdient dat wanneer ik verwijs naar het belang van motivering of naar de motiveringsplicht, ik in de regel zowel de formele als de materiële motivering(s)plicht bedoel.²¹

De voordelen van de methode van de omstandighedencatalogus ten opzichte van die van een ‘open groep omstandigheden’ kunnen worden gemotiveerd aan de hand van de voordelen van de methode van voorrangsregels ten opzichte van de laatste methode. Bij de methode van een ‘open groep omstandigheden’ kan het beslissingsproces dat leidt tot een antwoord op de vraag of er sprake is van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ enigszins lijken op een ‘black box’.²² De beslisser heeft veel vrijheid – vanuit een ander perspectief: heeft nauwelijks houvast – met betrekking tot de selectie en weging van de omstandigheden. De kwaliteit van de motivering van de beslissing is daarom van belang om te voorkomen dat rond de genomen beslissing een geur van willekeur, althans van een ‘zuiver

17 Dat ik hier het leerstuk van het vertrouwensbeginsel gebruik, doet wellicht vreemd aan omdat daarbij de methode van voorrangsregels wordt gebruikt. Bedacht moet evenwel worden dat de methode van voorrangsregels als een verder ontwikkelde vorm van de omstandighedencatalogus is te zien (zie par. 9.2.3), en dat voor hetgeen ik hier wil illustreren een voorbeeld ontleend aan de methode van voorrangsregels juist zeer geschikt is.

18 Zie Happé (1996), p. 178 en Gorissen (2008), p. 114.

19 Zie voor deze criteria Happé (1996), p. 186 die zich baseert op HR 26 september 1979, BNB 1979/311.

20 Vgl. Smits (2006), p. 139.

21 De formele motiveringsplicht houdt in dat de motivering kenbaar moet zijn. De materiële motiveringsplicht houdt in dat de motivering draagkrachtig moet zijn; zij moet deugdelijk zijn. Zie bijv. Van Male (1990), p. 281 en vergelijk voor besluiten art. 3:47 Awb respectievelijk 3:46 Awb.

22 Een vergelijking kan worden gemaakt met de kritiek van Barendrecht (1992) op vage normen in het civiele recht waarbij ‘de omstandigheden van het geval’ bepalend zijn voor de rechtsgevolgen (kritiek o.a.: onduidelijk welke omstandigheden meewegen en hoe ze meewegen, en daarmee gebrek aan voorspelbaarheid en rechtszekerheid, en aan falsifieerbaarheid; zie onder andere p. 10-12 en 52-53).

machtswoord',²³ hangt. De legitimiteit van de beslissing hangt, behalve van de 'juistheid' van de beslissing, in sterke mate af van de motivering; de beslisser dient inzicht te geven in hoe hij tot de beslissing is gekomen: welke omstandigheden zijn meegewogen, hoe zijn die omstandigheden meegewogen, etc. Bij de methode van voorrangsregels heeft de beslisser veel minder vrijheid – vanuit een ander perspectief: heeft veel meer houvast. De beslisser dient aan de hand van de voorrangsregels na te gaan of de daarin genoemde omstandigheden zich al dan niet voordoen. Behalve dat voorrangsregels zorgen voor consistentie (en daarmee gelijkheid en een vorm van rechtszekerheid) en hanteerbaarheid, hebben de voorrangsregels derhalve als voordeel dat ze de beslisser dwingen tot motivering hetgeen bijdraagt aan de transparantie en daarmee de legitimiteit van de beslissing. Een daarmee samenhangend belangrijk voordeel is dat door de voorrangsregels een beslissing beter kan worden getoetst.

Dit laatste kan worden geïllustreerd aan de hand van de voorrangsregels van het vertrouwensbeginsel. Wanneer de feitenrechter vertrouwen honoreert, maar in de motivering van de beslissing niet alle omstandigheden terug laat komen die in de desbetreffende voorrangsregel worden genoemd, dan is de beslissing in elk geval onvoldoende gemotiveerd. En omgekeerd: wanneer de feitenrechter vertrouwen niet honoreert, maar in zijn motivering niet ingaat op omstandigheden die zijn aangevoerd en die op zich volgens een voorrangsregel tot honoreren van vertrouwen zouden leiden, dan is de beslissing in elk geval onvoldoende gemotiveerd (en zelfs onjuist wanneer die omstandigheden zich inderdaad voordoen). En voorts: wanneer de feitenrechter vertrouwen honoreert en in zijn motivering verwijst naar een op zich volgens de desbetreffende voorrangsregel relevante omstandigheid, maar die omstandigheid blijkt zich feitelijk niet voor te doen, dan kan de beslissing niet door de beugel.

De voordelen van de methode van de omstandighedencatalogus ten opzichte van de methode van een 'open groep omstandigheden' liggen in het verlengde van de voordelen van de methode van voorrangsregels. Wanneer een omstandighedencatalogus voorhanden is, dient de beslisser in een concreet geval aan te geven welke omstandigheden van die catalogus zich in dat geval voordoen en hoe deze omstandigheden meewegen. Net zoals voorrangsregels dwingt een omstandighedencatalogus derhalve tot op zekere hoogte tot motivering,²⁴ hetgeen behalve aan de kwaliteit van de beslissing²⁵ ook kan bijdragen aan de transparantie en daarmee de legitimiteit van de beslissing. Daarbij zij aangetekend dat behalve de formele kant van de motivering (het benoemen van de omstandigheden) uiteraard ook de materiële kant (de mede met verwijzing naar de omstandigheden gegeven argumenten voor de gemaakte afweging moeten wel overtuigen en draagkrachtig zijn) van belang is. Ten eerste wordt door uit te gaan van de methode van de omstandighedencatalogus de kans verkleind dat omstandigheden die meegewogen zouden moeten worden en die zich voordoen, over het hoofd worden gezien. Betrokkenen (in geval van wetgeving: bijvoorbeeld de regering, het parlement, de Raad van State en belangengroepen) kunnen, juist omdat bekend is welke omstandigheden dienen te worden meegewogen, verifiëren of geen relevante omstandigheden bij de beslissing buiten beschouwing zijn gelaten. Ten tweede kan juist doordat een omstandighedencatalogus tot op zekere hoogte tot motivering dwingt, aan de oppervlakte komen dat een (mede-)beslisser bij zijn voorgestelde beslissing een bepaalde omstandigheid heeft meegewogen, waarvan andere betrokkenen betwifelen of die zich wel voordoet of wel zo zwaar meeweegt. Een omstandighedencatalogus kan voorts bijdragen aan consistentie bij beslissingen. Gebruik van de omstandighedencatalogus kan blootleggen dat ogenschijnlijk verschil-

23 Barendrecht (1992), p. 12 en 184-185.

24 In gelijke zin Te Niet (2007), p. 72.

25 Zie voor het belang van motivering voor de kwaliteit van wetgeving bijv. Van Male (1990).

lende wetgevingscasus in de kern vergelijkbaar zijn gelet op de zich voordoende omstandigheden.²⁶ Zo komt eerder aan het licht – mede vanwege de vereiste motivering bij toepassing van de omstandighedencatalogus – dat in vergelijkbare omstandigheden tot een andere afweging wordt gekomen, zonder dat daarvoor een goede reden is aan te wijzen. Gezien de genoemde voordelen heeft een benadering van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ aan de hand van de methode van de omstandighedencatalogus de voorkeur boven die aan de hand van de methode van een ‘open groep omstandigheden’. De geschiktheid van de methode hangt evenwel ook af van de mogelijkheid om relevante omstandigheden te identificeren voor fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Op deze plaats volsta ik met de stelling dat zulks mogelijk is. In hoofdstuk 11 zal ik deze omstandigheden benoemen.

Zoals in par. 9.2.3 aangegeven zijn er twee soorten omstandighedencatalogi: open en gesloten. In het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming is de methode van de *open* omstandighedencatalogus naar mijn mening in beginsel meer geschikt dan de methode van de *gesloten* omstandighedencatalogus. Belangrijkste reden daarvoor is dat niet *a priori* is uit te sluiten dat er in een specifiek wetgevingsgeval bijzondere omstandigheden zijn die het verdienen om te worden meegewogen.²⁷

Tot slot zij het volgende opgemerkt. Het uitgangspunt is zoals aangegeven de methode van de ‘open omstandighedencatalogus’. Zoals in de vorige paragraaf aangegeven kan evenwel op een bepaald deelgebied de benadering van het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ verschuiven op het continuüm. Dit geldt ook op het gebied van het fiscale wettelijke overgangsrecht. Hoe complexer de wijziging in de regelgeving is – denk aan grote belastingherzieningen zoals de vervanging van de Wet IB 1964 door de Wet IB 2001, maar ook aan een eventuele (in zuiver fiscaal-technisch opzicht op zich simpele) afschaffing van de hypotheekrenteaftrek²⁸ – hoe ‘opener’ de omstandighedencatalogus zal zijn. Is de wijziging daarentegen een wijziging die in essentie met regelmaat voorkomt – denk aan reparatiewetgeving – dan kunnen de in de kern relevante omstandigheden dezelfde zijn. In dat geval kan de methode van de ‘gesloten omstandighedencatalogus’ aangewezen zijn of kan zelfs een vuistregel worden geformuleerd. Met name het beginsel van consistentie is in dezen van belang, hetgeen hierna aan de orde komt.

9.3 CONSISTENTIE; ONTWIKKELING VAN VUISTREGELS

9.3.1 Inleiding

Zoals in par. 3.5.4 is opgemerkt, worden rechtsvormers en rechtstoepassers bij de interpretatie, concretisering en afweging van beginselen gedisciplineerd door de eisen van consistentie en juridische integriteit. De wetgever dient tot op zekere hoogte consistent te zijn bij de afweging van beginselen, zo ook bij overgangsrechtsvorming. In deze paragraaf ga ik nader in op de betekenis van het beginsel van consistentie voor fiscale wettelijke

26 Vgl. Te Niet (2007), p. 72 over het gevolg van het gebruik van een omstandighedencatalogus door de rechter bij invulling van open normen, dat feitelijke oordelen van rechters beter vergelijkbaar worden.

27 Zo had de Raad van State veel kritiek op het verlenen van terugwerkende kracht aan de afschaffing van de pc-privéregeling. De Raad woog in het bijzonder mee de omstandigheid dat de regeling in het arbeidsvoorwaardenpakket is opgenomen en dat er daarom sprake zou zijn van een ingreep in bestaande arbeidsvoorwaarden (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10). Deze omstandigheid is niet opgenomen in de omstandighedencatalogus van hoofdstuk 11, omdat zij niet voldoende ‘algemeen’ is (vgl. ook par. 11.1).

28 Een dergelijke afschaffing heeft immers – *ceteris paribus* – een grote invloed op de woningmarkt en op de bouwsector, kan niet worden los gezien van eventuele andere maatregelen (bijvoorbeeld op het terrein van de overdrachtsbelasting, en regulering en subsidiëring op de huurmarkt), en is sterk politiek getint (in hoeverre en bij welke sociaal-economische groepen wil men eigenwoningbezit stimuleren, verhouding tot de huurmarkt, etc.).

overgangsrechtsvorming. Ik concludeer onder andere dat het consistentiebeginsel aandringt op de ontwikkeling van vuistregels waar dat mogelijk is.

9.3.2 Belang van consistentie bij overgangsrechtsvorming

De eisen van integriteit en consistentie bevinden zich bij Dworkin op een relatief abstract en algemeen niveau. Zo noemt Dworkin integriteit een waarde naast onder andere 'justice' en 'fairness'.²⁹ Op een wat concreter niveau wordt in het algemeen consistentie in verband gebracht met het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en, daarmee samenhangend, het voorkomen van willekeur.³⁰ Bij Fuller komt het beginsel van consistentie terug in zijn *principle of legality* dat algemene regels moeten worden opgesteld, zodat niet elke beslissing ad hoc hoeft te worden genomen.³¹ Ook bij overgangsrechtsvorming draagt consistentie bij aan rechtszekerheid, gelijkheid en het voorkomen van willekeur. Consistentie bij vorming van wettelijk overangsrecht draagt bij aan de rechtszekerheid – voorspelbaarheid – over hoe de wetgever zal beslissen bij een wijziging.³² Voor die voorspelbaarheid maakt het overigens op zich niet uit of bijvoorbeeld het beleid nu is dat in (een vorm van) eerbiedigende werking wordt voorzien of het beleid is dat een wijziging onmiddellijke werking heeft. Verder is het gelijkheidsbeginsel vanuit een bepaald perspectief gediend bij consistentie van de wetgever. Wanneer de wetgever in vergelijkbare overgangssituaties namelijk tot verschillende overangsregels zou komen, dan kan – in meer abstracte zin dan bijvoorbeeld in het geval van het niet handelen conform een beleidsregel – het gelijkheidsbeginsel in geding zijn en er in zekere zin sprake zijn van willekeur indien er geen goede verklaring valt te (of wordt ge-)geven voor het verschil in behandeling.³³ Waarom zou bijvoorbeeld bij de ene wijziging eerbiedigende werking wel op haar plaats zijn en bij een andere vergelijkbare wijziging niet?

9.3.3 Vergelijkbaar overangsrecht in vergelijkbare overangsrechtelijke situaties

Consistentie bij overangsrechtsvorming houdt in dat bij vergelijkbare overangsrechtelijke situaties in beginsel in een vergelijkbaar overangsrecht wordt voorzien. Wanneer een overangsrechtelijk vraagstuk zich aandient, is het daarom van belang om de voorliggende situatie te vergelijken met eerdere overangsrechtelijke situaties. In dit verband dringt zich overigens de associatie op met de, vooral in het civielrechtelijke literatuur gepropageerde, vergelijkingsmethode.³⁴ Ingeval een eerdere vergelijkbare overangsrechtelijke situatie bestaat, dan pleit het belang van consistentie ervoor om in de voorliggende situatie te voorzien in vergelijkbaar overangsrecht. Opmerking verdient dat het daarbij

29 Dworkin (1986), p. 217.

30 Vgl. Vranken (1995), p. 123, Van Ommeren (1996), p. 320-323, Gribnau (1998), p. 50 en Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 366.

31 Par. 4.3.2.

32 Vgl. Sampford (2006), p. 252 die aangeeft dat wanneer de wetgever bijvoorbeeld duidelijk maakt dat bij bepaalde type wijzigingen de betreffende wijzigingen terugwerkende kracht zullen hebben, 'the retrospectivity can be seen as prospective', en die in dat verband spreekt over 'prospective retrospectivity' ter onderscheiding van 'retrospective retrospectivity' waarbij terugwerkende kracht onverwacht komt.

33 Vgl. ook par. 6.3.5 over de spanning met het gelijkheidsbeginsel wanneer in afwijking van de 'hoofdregeel' van onmiddellijke werking, terugwerkende kracht wordt verleend aan een wijziging.

34 In verband met de invulling van open normen of belangenafweging door de rechter wordt in de civielrechtelijke literatuur wel – al dan niet als alternatief voor, dan wel als aanvulling op de methode van de omstandighedencatalogus – als rechtsvindingsmethode de vergelijkingsmethode genoemd, bij welke methode een vergelijking wordt gemaakt met eerder gemaakte beslissingen; zie bijv. Smits (2006), p. 139-140 (die in dit verband verwijst naar Dworkin (1986), p. 228 e.v. met zijn idee van recht als een 'unfolding narrative') en Smith (2006), p. 144-145; meer in het algemeen over de vergelijkingsmethode Wiarda (1999), p. 107-116 (en p. 121-123 met de nabeschouwing van Koopmans).

niet alleen gaat om consistentie in behandeling van overgangssituaties die feitelijk sterk vergelijkbaar zijn,³⁵ maar ook om consistentie in behandeling van *in abstracto* vergelijkbare overgangssituaties.³⁶ Het gaat erom (a) of vergelijkbare omstandigheden aan de orde zijn, en (b) of het overgangsrechtelijke vraagstuk vergelijkbaar is. In verband met (a) komt een eerder genoemd kenmerk en een daarmee samenhangend voordeel van de methode van de omstandighedencatalogus terug, namelijk dat de omstandighedencatalogus dwingt tot het benoemen welke omstandigheden van de catalogus in het concrete geval aan de orde zijn, waardoor vergelijking van ogenschijnlijk verschillende overgangsvraagstukken mogelijk wordt (zie par. 9.2.5). En in verband met (b) komt het belang terug dat wordt aangegeven welke soort 'terugwerkende kracht' aan de orde is; ten eerste of het gaat om formeel terugwerkende kracht en/of materieel terugwerkende kracht en ten tweede, ingeval materieel terugwerkende kracht aan de orde is, waarin het element van die materiële terugwerking is gelegen (zie par. 5.4.2).

Een consistente behandeling is derhalve niet beperkt tot exact hetzelfde type regelgeving. Wanneer bijvoorbeeld de landbouwvrijstelling wordt ingeperkt, dan kan in beginsel een vergelijking worden gemaakt met een inperking van de deelnemingsvrijstelling; in beide gevallen zou een onmiddellijke werking met exclusieve werking tot een vorm van materieel terugwerkende kracht leiden die vergelijkbaar is (te weten dat de waardestijgingen die zijn aangegroeid vóór de inwerkingtreding maar nog niet waren gerealiseerd, toch belast zijn).³⁷ Het consistentieargument kan ook van belang zijn wanneer de omstandigheden niet geheel vergelijkbaar zijn. Stel dat eerder in situatie P tot beslissing A is gekomen en de voorliggende situatie vergelijkbaar is met situatie P, zij het met het verschil dat omstandigheid X niet aanwezig is. Indien die omstandigheid X een omstandigheid is die extra gewicht geeft aan de belangen die in een aan A tegengestelde beslissingsrichting wijzen, wijst het argument van consistentie in de richting dat in de voorliggende situatie *a fortiori* (nu omstandigheid X niet aanwezig is) tot ten minste beslissing A moet worden gekomen.³⁸

Ofschoon het niet om dezelfde regelgeving hoeft te gaan, weegt het consistentieargument wel zwaarder wanneer dezelfde regelgeving aan de orde is.³⁹ Het gaat dan bijvoorbeeld om een vergelijking van een wijziging van de landbouwvrijstelling met een eerdere vergelijkbare wijziging van de landbouwvrijstelling, of om een vergelijking van een tariefwijziging met een eerdere tariefwijziging.⁴⁰ Extra gewicht krijgt het consistentieargument daarnaast wanneer niet alleen dezelfde regelgeving maar ook nog eens dezelfde concrete rechtsposities aan de orde zijn. Het consistentieargument krijgt meer gewicht niet alleen omdat het onderliggende argument van het gelijkheidsbeginsel sterker wordt doordat de situaties meer vergelijkbaar zijn, maar ook omdat het onderliggende argument van het rechtszekerheidsbeginsel sterker is. Doordat er eerder overgangsrecht bestaat met betrekking tot dezelfde regelgeving of dezelfde rechtspositie, zijn verwachtingen bij de belastingplichtigen concreter en intenser over hoe de regelgever het overgangsrecht zal vorm-

35 Wanneer bijvoorbeeld een renteaftrekbepijking in de vennootschapsbelasting wordt ingevoerd, kan een vergelijking worden gemaakt met de invoering van een eerdere renteaftrekbepijking betreffende de overgangsregeling die getroffen is (of niet) voor bestaande leningen.

36 Vergelijk in het algemeen Burg (2000), p. 151 over consistentie: 'situations have to be compared and categorized in terms of their similarities and differences, and one has to judge whether the decisions made in these different contexts make sense in light of these similarities and differences.'

37 Zie over dit type situatie overigens par. 11.13.

38 Zie Burg (2000), p. 158 over 'a fortiori reasoning' in het kader van consistentie. Vgl. ook Brouwer (2001), p. 10-11.

39 Vgl. de Raad van State ter zake een wetsvoorstel waarin wordt afgeweken van het gebruikelijke overgangsrecht voor de WIR (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 6).

40 Bij dit laatste voorbeeld kan worden gedacht aan de vraag naar het overgangsrecht voor zogenoemde gebroken boekjaren. De wetgever toont zich daarbij niet steeds consistent; zie het wetgevingsgeval aan de orde in de conclusie van A-G Wattle van 14 februari 2008, V-N 2008/15.15 (aanhangige zaak).

geven bij een volgende vergelijkbare wijziging.⁴¹ Bovendien kunnen in het tweede geval (dezelfde rechtspositie) nog andere aspecten van rechtszekerheid spelen. Wanneer bij een wijziging is voorzien in een overgangsregel en bij een daaropvolgende wijziging zou worden voorzien in een overgangsregel die een inhoudelijke wijziging meebrengt ten opzichte van die eerdere overgangsregel, leidt dat tot meer complexiteit (dan wanneer er sprake zou zijn van eerbiedigende werking waardoor de bestaande overgangsregel van toepassing blijft⁴²).⁴³ Dit laatste is uit het oogpunt van de aspecten van duidelijkheid en uitvoerbaarheid van regelgeving bezwaarlijk.⁴⁴

9.3.4 Verband met motiveringsplicht

De consistentie die van de wetgever tot op zekere hoogte wordt verlangd bij overgangsrechtsworming, dient in samenhang te worden gezien met de – formele en materiële – motiveringsplicht van de wetgever. Wanneer een overgangssituatie zich aandient die gelet op de in par. 9.3.3 genoemde factoren (te weten (a) vergelijkbare omstandigheden en (b) vergelijkbare vorm van terugwerkende kracht) op het oog vergelijkbaar is met een eerder geregelde overgangssituatie, en de staatssecretaris – als medewetgever – een andere overgangsregeling voorstaat, dan vereist die keuze een extra motivering. De motivering zou moeten omvatten (i) welke eerdere overgangssituaties vergelijkbaar zijn en, vooral, (ii) op grond van welke argumenten wordt voorgesteld in een andere overgangsregeling te voorzien. Er lijken mij in een dergelijk geval *grosso modo* vier deugdelijke redenen te zijn voor een andere overgangsregeling. Ten eerste kunnen weliswaar vergelijkbare omstandigheden aan de orde zijn, maar kan de invloed van een of meer van de omstandigheden verschillen. Een omstandigheid kan namelijk een grootte zijn; zo kan er in meer of mindere mate sprake zijn van voorzienbaarheid van de wijziging (zie par. 11.4.1), kan het bij een belastingplichtige optredende nadeel meer of minder groot zijn (zie par. 11.17.1) en kent ook de omstandigheid van fiscale grensverkenning gradaties (zie par. 11.7.4). Een tweede reden houdt verband met de ‘openheid’ van de ‘open omstandighedencatalogus’. Het kan zijn dat in een van de overgangssituaties een omstandigheid zich voordoet en relevant wordt geacht door de (mede)wetgever, die in de catalogus niet is opgenomen en zich niet voordoet in de andere overgangssituatie. Een derde reden kan zijn dat het gewicht van de tegenbelangen wezenlijk verschilt in de overgangssituaties die worden vergeleken. Deze drie redenen hebben met elkaar gemeen dat bij nadere beschouwing de overgangssituaties toch minder vergelijkbaar zijn. De vierde reden heeft een ander karakter. Een reden om in een andere overgangsregeling te voorzien, kan namelijk ook gelegen zijn in de wens van de (mede)wetgever om voortaan in het aan de orde zijnde type overgangssituatie tot een andere afweging te komen. Een dergelijke beleidswijziging zou uiteraard wel een nadere motivering behoeven. Oorzaken kunnen zijn verandering van inzicht, maatschappelijke ontwikkelingen, etc. Verandering van overgangsbeleid kan op zich volstrekt legitiem zijn; consistentie dient immers niet te worden verward met (noch uit te monden in) starheid.⁴⁵

41 Vgl. Munzer (1982), p. 434-435. Vgl. ook Schuver-Bravenboer (2006), p. 85: ‘uit het oogpunt van rechtszekerheid zou voor bestaande overgangsmaatregelen moeten gelden dat deze onveranderd worden gehandhaafd.’

42 Bij de invoering van de Wet IB 2001 werd in eerbiedigende werking voorzien in verband met sommige reeds bestaande overgangsregels, zie tabel (e) bij Schuver-Bravenboer (2006), p. 95.

43 Dat dit geen louter theoretisch bezwaar is blijkt uit de in par. 6.4.4 genoemde zaak over de belastingheffing over een pensioenuitkering.

44 Vgl. Weggeman (2001), p. 85.

45 Dworkin (1986), p. 219-224 maakt een onderscheid tussen consistentie in enge zin (voortborduren op oude beslissingen) en de met integriteit samenvallende consistentie/coherentie. Integriteit is een dynamisch concept en kan met zich brengen dat ten faveure van de coherentie niet in enge zin consistent wordt beslist.

9.3.5 Ontwikkeling van vuistregels

In deze paragraaf ga ik in op de idee van het ontwikkelen van vuistregels voor fiscale wet-
telijke overgangsrechtsvorming.⁴⁶ De bespreking daarvan is relatief kort, omdat in mijn
onderzoek de nadruk ligt op de methode van de omstandighedencatalogus die overigens
als inhoudelijke basis dient voor vuistregels. Ik bespreek hier enige aspecten van vuistre-
gels, maar beseft daarbij dat de idee van vuistregels theoretisch nog geïmplementeerd kan
worden en nader onderzoek verdient.

Wanneer het beginsel van consistentie wordt gecombineerd met de methode van de
omstandighedencatalogus, kan dat ertoe leiden dat opgeschoven wordt in de richting van
de methode van voorrangregels. Hoe zwaarder het consistentieargument weegt hoe eer-
der dat het geval zal zijn. Mede gelet op de bezwaren tegen de methode van voorrangre-
gels, liggen harde voorrangregels echter in beginsel buiten het bereik (zie par. 8.4.5). Wel
kan een ontwikkeling van – wat ik noem – *vuistregels* mogelijk zijn voor bepaalde over-
gangssituatietypen.⁴⁷ Een vuistregel zorgt voor consistentie omdat hij voor een bepaald
situatietype vastlegt welke afweging in beginsel wordt gemaakt; dat laatste wil in het
kader van fiscale overgangsrechtsvorming zeggen: welke overgangsrechtelijke regel
wordt genomen. Een vuistregel lijkt in die zin op een voorrangregel dat de omstandighe-
den erin worden genoemd die bepalen of de regel toepassing vindt. Net zoals de voor-
rangregels (zie par. 9.2.3) kunnen vuistregels worden gezien als een verder ontwikkelde
vorm van een omstandighedencatalogus. De basis van een vuistregel is in die zin gelegen
in de omstandighedencatalogus. Het ligt ook voor de hand om voor de inhoud van een
vuistregel te putten uit de omstandighedencatalogus, nu daarin immers omstandigheden
worden genoemd die in een concreet geval moeten worden meegewogen voor zover ze
zich voordoen.

Een vuistregel is te zien als een zachte voorrangregel: de regel leidt *in beginsel* tot een
bepaald resultaat.⁴⁸ Verschil is derhalve dat, ingeval de bestanddelen van de regel zijn ver-
vuld (i.e. ingeval de omstandigheden die in de regel worden genoemd, zich voordoen), een
voorrangregel dwingend een resultaat voorschrijft, terwijl een vuistregel weliswaar ook
een resultaat voorschrijft, maar dat de bijzondere omstandigheden van het geval een
afwijking kunnen rechtvaardigen.⁴⁹ Een dergelijk afwijking staat niet op gespannen voet
met de vuistregel zelf en verandert de inhoud van de vuistregel niet. Dit zou anders zijn
bij een afwijking van een voorrangregel: ingeval de bestanddelen zijn vervuld, maar toch
een ander resultaat wordt bereikt dan de voorrangregel voorschrijft, behoeft de inhoud
van de voorrangregel bijstelling. De bijzondere omstandigheden die een afwijking recht-
vaardigen, kunnen vooral gelegen zijn in omstandigheden die in de omstandighedencata-

46 Vgl. overigens ook Weggeman (2001), p. 69 die het van wezenlijk belang noemt dat de regelgever
beschikt over een aantal richtlijnen aan de hand waarvan in concrete gevallen het overgangsrecht
kan worden geformuleerd.

47 Dat naast een omstandighedencatalogus en een voorrangregel ook nog een vuistregel wordt
onderscheiden moge wellicht erg theoretisch aandoen, maar bedacht dient te worden dat deze
trias niet onbekend is. Zo wordt in verband met de verschillende methoden waarmee de Hoge
Raad open normen invult een vergelijkbare trias onderscheiden in de literatuur; zie bijv. Veegens
(2005), p. 228-234, die als methoden harde subregels, vuistregels en gezichtspunten onderscheidt.

48 Vgl. Veegens (2005), p. 230, die er tevens op wijst dat ook de term 'meestal-regel' wordt gebruikt.

49 De regel die naar voren komt in het meergenoemde arrest HR BNB 1990/119 zou in die zin als
vuistregel kunnen worden opgevat, namelijk dat het legaliteitsbeginsel in het desbetreffende
situatietype in beginsel voorrang heeft: 'voor in rechte te beschermen vertrouwen (...) [is] meer
vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen
van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd' (zie par. 9.2.2).

logus zijn opgenomen maar die niet in de vuistregel voorkomen.⁵⁰ Het kan echter ook gaan om omstandigheden die wel in de vuistregel zijn opgenomen maar die in het concrete geval een bijzonder gewicht hebben,⁵¹ om niet in de omstandighedencatalogus opgenomen omstandigheden (aangezien de catalogus niet limitatief is) of om een bijzonder gewicht van de tegenbelangen in het concrete geval.

In verband met de ontwikkeling van vuistregels benadruk ik dat de invloed van het beginsel van consistentie afhangt van de mogelijkheid om overgangssituaties te vergelijken. Hoe complexer en politieker van aard de te maken afweging is,⁵² hoe minder een vergelijking kan worden gemaakt met eerdere overgangssituaties bij gebreke van voldoende mate van vergelijkbaarheid. Ik kan me dan ook in hoofdlijnen vinden in de opvatting van Bartel: 'Overgangsrecht heeft veel gezichten. Technische regelingen zouden steeds eenzelfde patroon kunnen hebben. Inhoudelijke regelingen (...) kennen een ander afwegingskader. Hierdoor blijft overgangsrecht maatwerk, waarvoor geen confectieregels passen.'⁵³

Zowel de hardheid als de scherptheit van een vuistregel kan variëren. De mate van hardheid en die van scherptheit zijn veelal gecorreleerd. Een vuistregel zoals de vuistregel van compartimentering bij een radicale wijziging in de inkomsten- of vennootschapsbelasting (zie par. 11.13), is scherp (omdat de overgangsrechtelijke regel duidelijk is) en is betrekkelijk hard (omdat in de vuistregel zelf geen voorbehoud wordt gemaakt; welk voorbehoud er overigens wel degelijk is omdat het een vuistregel betreft). Een vuistregel daarentegen zoals de mogelijke vuistregel dat indien een wijziging invloed heeft op bestaande overeenkomsten, in beginsel zal worden voorzien in een overgangsregel, is vager (omdat in het midden wordt gelaten wat die regel zal inhouden, bijvoorbeeld hoelang de overgangstermijn dient te zijn) en minder hard (omdat er met de woorden 'in beginsel' reeds een voorbehoud in de vuistregel is opgenomen). Hoe harder en scherper een vuistregel, hoe meer deze opschuift richting een voorrangsregel.⁵⁴

De notie dat vuistregels gradaties in hardheid en scherptheit kunnen hebben, is niet zonder belang. Zij maakt duidelijk dat ook wanneer de regelgever zich niet te zeer wil binden voor een bepaald situatietype, dat op zich niet eraan in de weg hoeft te staan om toch een vuistregel te geven, zij het met een voorbehoud of vager geformuleerd (zoals in het voorbeeld van de mogelijke vuistregel met betrekking tot lopende overeenkomsten).

50 Stel dat een vuistregel zou zijn dat ook al leidt een wijziging ertoe dat fiscaal nadeel ontstaat voor lopende overeenkomsten, de wijziging in beginsel toch onmiddellijke werking (met exclusieve werking) heeft. Wanneer evenwel in een concreet wetgevingsgeval aannemelijk is dat belastingplichtigen niet die overeenkomsten zouden zijn aangegaan wanneer de wijziging bekend was geweest (omstandigheid 'dispositie'; vgl. par. 11.6) dan kan dat een rechtvaardiging zijn om van de vuistregel af te wijken.

51 Wederom de vuistregel van de vorige voetnoot. Ondanks dat de omstandigheid 'nadeel' in deze vuistregel is opgenomen, zou de omstandigheid dat in het concrete geval de wijziging een zeer groot nadeel zou meebrengen (denk aan de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek), een afwijking van die vuistregel kunnen rechtvaardigen.

52 In par. 9.2.5 noemde ik als voorbeelden grote belastingherzieningen en een eventuele afschaffing van de hypotheekrenteaftrek.

53 Bartel (2005), p. 33, die tevens opmerkt: 'met het vastleggen van [de] beleidslijn is de discussie over de terugwerkende kracht in fiscale regelgeving niet beëindigd. De materie is daar te weerbarstig voor' (p. 28). Dat geen algemene regels voor overgangsrecht kunnen worden gegeven, wordt veelal onderschreven in de literatuur; zie par. 10.3.7.

54 Een niet-fiscaal voorbeeld van een betrekkelijk harde vuistregel voor een bepaald situatietype (namelijk met betrekking tot vermogensrechten) is te vinden in HR 9 september 2005, NJ 2006/619, waarin de Hoge Raad spreekt over 'het grondbeginsel van overgangsrecht (...) dat wanneer een nieuwe wet van toepassing wordt, dit niet tot gevolg heeft dat alsdan iemand een vermogensrecht verliest dat hij onder het tevoren geldende recht rechtsgeldig had verkregen.'

9.4 VERHOUDING MET VOORRANGSBEGINSELEN

Hiervoor ben ik ingegaan op de methode van de omstandighedencatalogus, alsmede op het belang van het opstellen van vuistregels. Hier ga ik in op de verhouding en wisselwerking met de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen van hoofdstuk 6.

De verhouding tussen de methode van de omstandighedencatalogus (en eventuele daarop gebaseerde vuistregels) enerzijds en het beginsel van onmiddellijke werking en het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht anderzijds is te vergelijken met de verhouding tussen de voorrangsregels van het vertrouwensbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Het vertrouwensbeginsel (alsmede indirect daarmee het legaliteitsbeginsel in zoverre) krijgt meer betekenis in en door de voorrangsregels. Door de voorrangsregels is voor concrete situatietypen duidelijk onder welke omstandigheden het vertrouwensbeginsel voorrang krijgt. Voor de beginselen van onmiddellijke werking en het verbod van terugwerkende kracht geldt op een vergelijkbare wijze dat zij meer betekenis krijgen door de methode van de omstandighedencatalogus. Weliswaar zorgt de methode er niet voor dat exact duidelijk is onder welke omstandigheden een wijziging (wel of geen) onmiddellijke werking respectievelijk (wel of geen) terugwerkende kracht behoort krijgen, maar zij zorgt er wel voor dat duidelijk is welke omstandigheden dienen te worden meegewogen bij de te maken afweging. De beginselen van onmiddellijke werking en het verbod van terugwerkende kracht krijgen uiteraard meer concrete betekenis voor zover er vuistregels zijn.

Tussen enerzijds de twee overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen en anderzijds de methode van de omstandighedencatalogus (en eventuele vuistregels) om te bepalen of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen, bestaat een wisselwerking. De twee beginselen van overgangsrecht hebben invloed op de startpositie bij de toepassing van de methode van de omstandighedencatalogus.⁵⁵ Voor zover het terugwerkende kracht betreft is het uitgangspunt dat 'gerechtvaardigde verwachtingen' worden geschonden. De omstandighedencatalogus wordt gebruikt om na te gaan of de omstandigheden van het desbetreffende wetgevingsgeval erop duiden dat aan verwachtingen minder gewicht toekomt dan aan het gewicht van de 'tegenbelangen'. Oftewel: zijn er bijzondere omstandigheden die rechtvaardigen dat er terugwerkende kracht aan een regel wordt verleend. Voor zover het onmiddellijke werking betreft, geldt het omgekeerde. Uitgangspunt is dat onmiddellijke werking niet leidt tot aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen. De omstandighedencatalogus wordt vervolgens gebruikt om na te gaan of de omstandigheden van het desbetreffende wetgevingsgeval erop duiden dat verwachtingen in dat geval wél gerechtvaardigd zijn in de zin dat aan verwachtingen in dat geval meer gewicht toekomt dan aan de 'tegenbelangen' c.q. dat verwachtingen al dan niet gedeeltelijk moeten worden gehonoreerd. Oftewel: zijn er bijzondere omstandigheden die rechtvaardigen dat er (een vorm) van eerbiedigende werking op haar plaats is. Door de methode van de omstandighedencatalogus te combineren met de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen verliest een van de punten van kritiek op het gebruik van de methode van de omstandighedencatalogus in het recht aan argumentatief gewicht. Dit kritiekpunt, dat vooral naar voren wordt gebracht in verband met het gebruik van omstandighedencatalogi door de rechter, is dat een omstandighedencatalogus weinig richtinggevend is en weinig houvast biedt, en dat het beter is om *a priori* van een bepaalde richting uit te gaan, waarvan vervolgens eventueel in een concreet geval – gemotiveerd – kan worden afgeweken.⁵⁶ Door de combinatie met de voorrangsbeginselen is die richting er: in beginsel onmiddellijke werking en geen formeel terugwerkende kracht. Voor zover de methode van de

55 Het hiernavolgende klinkt ook door bij Popelier (1999), p. 180, zij het dat daar niet wordt uitgegaan van de idee van een omstandighedencatalogus.

56 Vgl. Smits (2006), p. 140.

omstandighedencatalogus is aangevuld met vuistregels, is er bovendien ook meer richting voor concrete situatietypen.

9.5 CONCLUSIE

In het vorige hoofdstuk is gezien dat de methode van de voorrangsregels om het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' te benaderen als voordeel heeft dat het concept minder argumentatief van karakter is en goed hanteerbaar wordt, maar dat de methode in beginsel niet geschikt is in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. Een geschikte methode die gelegen is tussen de methode van een 'open groep omstandigheden' en die van 'voorrangsregels', is die van de omstandighedencatalogus. De methode houdt in dat bij een concrete wetswijziging dient te worden nagegaan of de omstandigheden die in de catalogus voorkomen, zich voordoen en dat vervolgens de zich voordoende omstandigheden dienen te worden meegewogen. Een open omstandighedencatalogus heeft de voorkeur boven een gesloten omstandighedencatalogus, omdat niet uit te sluiten valt dat in een concreet wetgevingsgeval zich een omstandigheid voordoet die het verdient om meegewogen te worden maar die niet in de catalogus is opgenomen. Gemeenschappelijk met de methode van voorrangsregels en afwijkend van die van een 'open groep omstandigheden' is dat bij de methode van de omstandighedencatalogus bekend is welke omstandigheden in elk geval meegewogen dienen te worden. Gemeenschappelijk met de methode van een 'open groep omstandigheden' en afwijkend van die van voorrangsregels is dat nog open is hoe zwaar de omstandigheden meewegen en hoe de afweging tussen het belang van het honoreren van verwachtingen en de 'tegenbelangen' uitvalt. Zo is bekend noch welke omstandigheden een noodzakelijke voorwaarde zijn noch welke tezamen een voldoende voorwaarde zijn voor honorering van de verwachtingen. Behalve dat de beslisser meer houvast heeft bij het maken van de afweging, is een voordeel van de methode van de omstandighedencatalogus dat zij tot op zekere hoogte dwingt tot motivering. Dit laatste kan aan de kwaliteit van de beslissing bijdragen. Zo wordt door uit te gaan van de methode van de omstandighedencatalogus de kans verkleind dat omstandigheden die meegewogen zouden moeten worden en die zich voordoen, over het hoofd worden gezien, omdat betrokkenen kunnen verifiëren of geen omstandigheden buiten beschouwing zijn gelaten. Daarnaast kan aan de oppervlakte komen dat een (mede)beslisser bij zijn voorgestelde beslissing een bepaalde omstandigheid heeft meegewogen waarvan andere betrokkenen betwijfelen of die zich wel voordoet. Verder kan de methode van de omstandighedencatalogus bijdragen aan consistentie bij beslissingen, omdat toepassing van de methode kan blootleggen dat ogenschijnlijk verschillende wetgevingscasus in de kern vergelijkbaar zijn gelet op de zich voordoende omstandigheden.

Het beginsel van consistentie pleit ervoor om wanneer de voorliggende overgangssituatie vergelijkbaar is met een eerdere overgangsrechtelijke situatie, te voorzien in vergelijkbaar overgangsrecht. Het gaat niet alleen om consistentie in behandeling van overgangssituaties die feitelijk sterk vergelijkbaar zijn, maar ook om consistentie in behandeling van *in abstracto* vergelijkbare overgangssituaties, waarvoor van belang is (a) of vergelijkbare omstandigheden aan de orde zijn en (b) of het overgangsrechtelijke vraagstuk vergelijkbaar is. Het beginsel van consistentie pleit dan ook voor het opstellen van vuistregels waar dat mogelijk is. Een vuistregel bepaalt voor een bepaald situatietype welke overgangsrechtelijke regel in beginsel wordt genomen. Vuistregels hebben als inhoudelijke basis de omstandighedencatalogus. Het verschil tussen een vuistregel en een voorrangsregel is dat, ingeval de bestanddelen van de regel zijn vervuld, een voorrangsregel dwingend een resultaat voorschrijft, terwijl een vuistregel weliswaar ook een resultaat voorschrijft, maar dat de bijzondere omstandigheden van het geval een afwijking kunnen rechtvaardigen en wel zonder dat dit meebrengt dat de inhoud van de regel bijstelling behoeft.

Door de omstandighedencatalogus krijgen de in hoofdstuk 6 geïntroduceerde overgangsrechtelijke voorrangsbeginnels van onmiddellijke werking en het verbod van terugwer-

kende kracht meer betekenis, omdat duidelijk is welke omstandigheden dienen te worden meegewogen bij de toepassing van de voorrangsbeginselen c.q. bij de te maken afweging in het kader van overgangsrechtsvorming. Meer concrete betekenis wordt uiteraard verkregen voor zover er vuistregels bestaan. Tussen enerzijds de twee overangsrechtelijke voorrangsbeginselen en anderzijds de methode van de omstandighedenencatalogus (en eventuele vuistregels), bestaat bovendien een wisselwerking. Voor zover het terugwerkende kracht betreft is het uitgangspunt dat terugwerkende kracht leidt tot schending van 'gerechtvaardigde verwachtingen', en wordt de methode van de omstandighedenencatalogus gebruikt om na te gaan of de omstandigheden van het desbetreffende wetgevingsgeval erop duiden dat aan verwachtingen minder gewicht toekomt dan aan het gewicht van de 'tegenbelangen', waardoor terugwerkende kracht gerechtvaardigd is. En voor zover het onmiddellijke werking betreft is het uitgangspunt dat onmiddellijke werking niet leidt tot aantasting van 'gerechtvaardigde verwachtingen', en wordt de omstandighedenencatalogus gebruikt om na te gaan of de omstandigheden van het desbetreffende wetgevingsgeval erop duiden dat verwachtingen al dan niet gedeeltelijk moeten worden gehonoreerd, waardoor een vorm van eerbiedigende werking op haar plaats is.

Hoofdstuk 10 *Tussenconclusie; inbedding in de rechtspraak*

10.1 INLEIDING

Dit korte hoofdstuk heeft twee functies. Enerzijds geef ik zeer kort de conclusie weer met betrekking tot de in par. 1.3 geformuleerde eerste onderzoeksvraag. Anderzijds heeft dit hoofdstuk een verantwoordingsfunctie; ik motiveer dat de conclusie steun vindt in de diverse rechtsbronnen (legisprudentie, jurisprudentie en literatuur).

10.2 VOORRANGSBEGINSELEN EN OMSTANDIGHEDENCATALOGUS

De eerste onderzoeksvraag die ik heb geformuleerd, is de vraag welke methode de wetgever behoort te hanteren bij het bepalen in hoeverre terugwerkende kracht toelaatbaar is bij invoering van belastingwetgeving. Mijn conclusie op grond van de voorgaande hoofdstukken is dat de wetgever behoort uit te gaan van de methode die bestaat uit de combinatie van de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen en de methode van de omstandighedenencatalogus. Waar mogelijk zou de wetgever bovendien vuistregels dienen te formuleren teneinde consistentie bij overgangsrechtsvorming te waarborgen.

In hoofdstuk 6 heb ik geconcludeerd dat bij overgangsrechtsvorming *in abstracto* drie beginselen en belangen om voorrang strijden. Deze zijn het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het 'doel van het recht'. Er zijn twee overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen te onderscheiden: het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht en het beginsel van onmiddellijke werking. Bij de vraag of er in een concreet geval aanleiding is om van de voorrangsbeginselen af te wijken, speelt het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' een belangrijke rol. Wanneer burgers geen gerechtvaardigde verwachtingen hebben dan heeft het rechtszekerheidsbeginsel minder gewicht en kan er eerder reden zijn om toch terugwerkende kracht te verlenen. Wanneer burgers gerechtvaardigde verwachtingen hebben dan komt aan het rechtszekerheidsbeginsel meer gewicht toe en is er eerder reden om niet in onmiddellijke werking (met exclusieve werking) maar in (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking te voorzien. In hoofdstuk 8 en 9 is evenwel naar voren gekomen dat het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' een problematisch concept is, omdat het in zekere zin inhoudsloos is. Er zal zowel moeten worden beoordeeld of verwachtingen redelijk zijn (filteren door objectivering) als moeten worden vastgesteld of aan het belang van het honoreren van de betreffende verwachtingen meer gewicht toekomt dan aan 'tegenbelangen' (afwegen). Of er sprake is van 'gerechtvaardigde verwachtingen' hangt in het algemeen af van de omstandigheden van het geval. De door de Hoge Raad op het gebied van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur ontwikkelde en gehanteerde methode van voorrangsbeginselen biedt veel houvast bij de beantwoording van de vraag of in een concreet geval sprake is van 'gerechtvaardigde verwachtingen', maar die methode is in beginsel niet geschikt voor fiscale overgangsrechtsvorming. Een geschikt alternatief is de methode van de omstandighedenencatalogus, waarbij de wetgever bij een concrete wetswijziging dient na te gaan of de omstandigheden die in de catalogus voorkomen zich voordoen, en vervolgens de zich voordoende omstandigheden dient af te wegen. Het beginsel van consistentie pleit ervoor om wanneer de voorliggende overgangssituatie vergelijkbaar is met een eerdere

overgangsrechtelijke situatie gelet op enerzijds de omstandigheden die aan de orde zijn en anderzijds het overgangsrechtelijke vraagstuk, te voorzien in vergelijkbaar overgangsrecht. Waar mogelijk dienen daarom vuistregels te worden geformuleerd.

10.3 INBEDDING IN DE VERSCHILLENDE RECHTSBRONNEN

10.3.1 Inleiding

De methode bestaande uit de combinatie van de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen en de methode van de omstandighedencatalogus vindt steun in de verschillende rechtsbronnen. De methode wordt weliswaar als zodanig niet expliciet benoemd en gebruikt, maar aan de hand van drie kernelementen van de methode kan worden aangetoond dat zij sterk is ingebed in de rechtspraak. De drie elementen zijn (i) de uitgangspunten van onmiddellijke werking en het verbod van terugwerkende kracht, (ii) dat 'gerechtvaardigde verwachtingen' als correctiemechanisme fungeren op die uitgangspunten, en (iii) dat er omstandigheden zijn aan te wijzen die indien zij zich voordoen moeten worden meegewogen bij overgangsrechtsvorming. Hieronder beargumenteer ik per 'rechtsbron' dat de methode ingebed is. Ook het belang van consistentie bij overgangsrechtsvorming komt terug in de diverse rechtsbronnen; dit onderbouw ik in par. 11.10. Opgemerkt verdient voorts dat de bespreking van de rechtsbronnen kort is, enerzijds omdat in de bijlagen uitgebreider op de bronnen wordt ingegaan en anderzijds omdat het derde element het onderwerp is van het volgende hoofdstuk en de diverse bronnen daarbij veelvuldig aan de orde komen.

10.3.2 (Mede)wetgever

In de Aanwijzingen voor de regelgeving¹ en in de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking² is te vinden dat het uitgangspunt is dat een nieuwe wet onmiddellijke werking (met exclusieve werking) en geen formeel terugwerkende kracht heeft en, impliciet, dat 'gerechtvaardigde verwachtingen' als een correctiemechanisme fungeren. Dat er omstandigheden zijn die in het algemeen relevant zijn bij wettelijke overgangsrechtsvorming, ligt eveneens in de notitie besloten. Dit komt vooral naar voren bij de behandeling van het vraagstuk wanneer het verlenen van terugwerkende kracht aanvaardbaar is. Daarbij onderscheidt de notitie namelijk twee elementen, een inhoudelijk element en een tijds-element, die vervolgens nader worden ingevuld door specifieke omstandigheden te benoemen. Zie uitgebreider over de notitie bijlage A. Dat er algemeen relevante omstandigheden zijn te traceren die de wetgever meeweegt bij fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming, blijkt daarnaast uit analyse van concrete overgangswetgeving en de parlementaire geschiedenis erbij. In hoofdstuk 11 verwijs ik dan ook veelvuldig naar wetgeving en wetsgeschiedenis.

10.3.3 Raad van State

De Raad van State is van oordeel dat 'aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen', en dat geen terugwerkende kracht kan worden gegeven 'aan maatregelen die voor de belastingplichtigen voor het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn'.³ In deze kenbaarheid klinkt het correctiemechanisme van 'gerechtvaardigde verwachtingen' door. Als bijzondere omstandigheden noemt

1 Zie art. 166, 167 en 169 Aanwijzingen voor de regelgeving, en de toelichting bij die artikelen.

2 Notitie Staatssecretaris (1996).

3 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1 e.v.

de Raad van State aanmerkelijke aankondigingseffecten en omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening.

Het voorrangsbeginsel van onmiddellijke werking wordt – als ik het goed zie – niet expliciet onderschreven door de Raad van State op fiscaal gebied, maar de Raad lijkt haar wel te hanteren. Niet alleen noemt de Raad in zijn jaarverslagen onmiddellijke werking de hoofdregel,⁴ ook de diverse concrete wetgevingsadviezen geven niet direct steun voor de stelling dat de Raad van State het voorrangsbeginsel van onmiddellijke werking zou afwijzen; anders zouden vaker opmerkingen moeten worden gemaakt over het niet voorzien in eerbiedigende werking. Aanknopingspunt voor de twee andere elementen in dit verband is te vinden in het standpunt van de Raad van State dat het bij materieel terugwerkende kracht gaat om een belangenafweging, waarbij diverse omstandigheden een rol spelen, in welk verband hij onder andere het vertrouwen van belastingplichtigen noemt.⁵

10.3.4 Jurisprudentie: nationale rechter

Steun voor de voorrangsbeginselen is ten eerste dat de nationale rechter – in het kader van overgangsrechtsvinding – in beginsel ervan uitgaat dat een wet onmiddellijke werking en geen formeel terugwerkende kracht heeft.⁶

Het voorrangsbeginsel van het verbod van terugwerkende kracht is terug te vinden in de jurisprudentie waarin toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in materiële zin aan de orde is. De Hoge Raad toetst of er bijzondere omstandigheden zijn die rechtvaardigen ‘af te wijken van het op de eisen der rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden.’⁷ Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad en van de feitenrechters zijn diverse omstandigheden te destilleren die daarbij relevant zijn, waaronder de voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht. Omdat voorzienbaarheid een omstandigheid is die kan maken dat van ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ geen sprake is, is hierin ook het tweede element – gerechtvaardigde verwachtingen als correctiefactor – terug te zien. Dat gerechtvaardigde verwachtingen ook een correctiefactor kunnen zijn in geval van onmiddellijke werking, is bijvoorbeeld te zien in het Beerta-arrest, waarin geen formeel terugwerkende kracht aan de orde was maar onmiddellijke werking en waarin de Hoge Raad oordeelde dat het ‘[b]ij het rechtszekerheidsbeginsel (...) ook gaat om eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen.’⁸ Behalve in datzelfde Beerta-arrest, vindt het voorrangsbeginsel van onmiddellijke werking bevestiging in andere rechtspraak, waaruit blijkt dat wanneer een wet onmiddellijke werking heeft de rechter slechts in bijzondere omstandigheden oordeelt dat er sprake is van schending van het rechtszekerheidsbeginsel c.q. van schending van gerechtvaardigde verwachtingen. Zie over de jurisprudentie uitgebreider bijlage C.

Verder zij gewezen op jurisprudentie van de Hoge Raad op aanpalende fiscaalrechtelijke terreinen waarin eveneens de problematiek van overgangsrecht speelt. Ten eerste speelt de vraag naar overgangsrecht ook op het terrein van het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur. Wanneer vaststaat dat er gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt, geldt als hoofdregel dat het wegnemen van dat vertrouwen met onmiddellijke werking mogelijk is (maar niet met terugwerkende kracht), maar dat onder omstandigheden een

4 Jaarverslag 2002, p. 58 en Jaarverslag 2005, p. 72.

5 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5.

6 Zie par. 2.7.2.

7 Bijv. HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59, r.o. 5.3. Vergelijk: de Belgische rechter stelt dat terugwerkende kracht ‘enkel [kan] worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang, zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst’ (Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, r.o. B.16).

8 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4.

zekere periode van eerbiedigende werking geboden kan zijn.⁹ Ten tweede speelt het vraagstuk van overgangsrecht ook bij rechtsvorming door de rechter, vooral wanneer de rechter 'omgaat'. Wanneer de Hoge Raad ten nadele van belastingplichtigen omgaat, voorziet de rechter veelal in een vorm van eerbiedigende werking ingeval hij van oordeel is dat belastingplichtigen op de oude jurisprudentie mochten vertrouwen.¹⁰

Opgemerkt zij tot slot dat, behalve bij directe toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel, ook in andere fiscale jurisprudentie naar voren komt dat er omstandigheden zijn aan te wijzen die in zijn algemeenheid van belang zijn bij de vraag of er sprake is van 'gerechtvaardigde verwachtingen'. De jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur is daar bij uitstek een voorbeeld van, nu de daarin gevormde voorangsregels zijn te zien als een bijzondere – verder ontwikkelde vorm – van een omstandighedencatalogus (zie hoofdstuk 8 en 9). Verder kunnen uit de nationale jurisprudentie (althans uit de conclusies van advocaten-generaal) waarin toetsing van formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan art. 1 Eerste Protocol EVRM aan de orde is, diverse omstandigheden worden gedestilleerd die relevant worden geacht bij de belangenafweging (zie nader bijlage D.6).

10.3.5 Jurisprudentie: Hof van Justitie EG

Evenals de Nederlandse rechter hanteert het Hof van Justitie EG bij overgangsrechtsovervinding als uitgangspunt dat een wijziging onmiddellijke werking en geen terugwerkende kracht heeft.¹¹

Van alle rechtsbronnen komt in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG het element van 'gerechtvaardigde verwachtingen' als correctiemechanisme het duidelijkst naar voren bij toetsing aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel. Het Hof van Justitie EG merkt namelijk in algemene zin in verband met terugwerkende kracht van regelgeving op dat 'het beginsel van de rechtszekerheid zich in het algemeen ertegen verzet dat een gemeenschapsbesluit reeds voor afkondiging van kracht is' maar dat 'hiervan bij wijze van uitzondering [kan] worden afgeweken indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen'.¹² Evenzo fungeren gerechtvaardigde verwachtingen als correctiemechanisme ten opzichte van het beginsel van onmiddellijke werking. De toets die het Hof van Justitie EG aanlegt met betrekking tot de onmiddellijke werking van een regel, althans met betrekking tot het ontbreken van overangsregels, vertoont namelijk gelijkenissen met de toets die met betrekking tot terugwerkende kracht wordt aangelegd; ook daar speelt

9 Zie uitgebreid over het 'wegnemen van gewekt vertrouwen' – vooral in verband met toezeggingen – Happé (2004) met verwijzingen naar jurisprudentie. Zie bijv. HR 28 februari 2003, BNB 2004/59, r.o. 3.5: 'Indien een inspecteur bij een belastingplichtige een in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt, zal dit vertrouwen in ieder geval moeten worden gehonoreerd tot het tijdstip waarop de inspecteur de belastingplichtige kenbaar heeft gemaakt dat hij zijn standpunt heeft gewijzigd. (...) Of, en zo ja in welke mate, belanghebbende daarna in verband met het eerder gewekte vertrouwen een overgangstermijn moet worden gegund, is afhankelijk van feitelijke omstandigheden.' Voor de strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel van terugwerkende kracht van de intrekking van begunstigende beleidsregels, zie bijv. HR 22 juli 1994, BNB 1994/296, alsmede ABRvS 29 april 2003, AB 2004/203.

10 Zie HR 13 november 1991, BNB 1992/109, HR 18 december 1991, BNB 1992/181 en HR 28 juni 2000, BNB 2000/275, waarover Van den Berge (2005), p. 38. In HR 1 februari 2008, BNB 2008/106 voorzag de rechter, ondanks dat hij ten nadele van belastingplichtigen omging, niet in een vorm van eerbiedigende werking, waarvoor mogelijk een reden was dat de fiscus en de betreffende belanghebbende een ingroeieregeling hadden afgesproken voor het geval de fiscus de (proef)procedure zou winnen.

11 Bijv. HvJ EG 18 april 2002, zaak C-290/00 (*Duchon*), r.o. 21. Zie ook bijlage E.2.

12 Zie de oerarresten HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (*Racke*), r.o. 20 en HvJ EG 25 januari 1979, NJ 1980/2 (*Decker*), r.o. 8, alsmede de belastingzaak HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 33-34.

de vraag of gerechtvaardigde verwachtingen worden aangetast een beslissende rol.¹³ Het Hof van Justitie EG hanteert niet expliciet een omstandighedencatalogus, maar analyse van de jurisprudentie leert wel dat er omstandigheden zijn aan te wijzen die met regelmaat terugkomen in de motivering van zijn uitspraken.¹⁴ Zie over dit een en ander uitgebreid bijlage E.

10.3.6 Jurisprudentie: EHRM in verband met art. 1 Eerste Protocol EVRM

Het EHRM stelt in zijn jurisprudentie dat 'retrospective tax legislation is not as such prohibited by' art. 1 Eerste Protocol EVRM.¹⁵ Men moet hierin naar mijn mening niet een afwijzing van het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht lezen, maar slechts dat het EHRM wenst voorop te stellen dat art. 1 Eerste Protocol EVRM op zich geen verbod van terugwerkende kracht van belastingwetgeving inhoudt.

In één situatietype gaat het EHRM overigens uit van een in beginsel verboden vorm van terugwerkende kracht. Dit betreft de situatie waarin een wet wordt ingevoerd die een lopende procedure voor de rechter beïnvloedt ('legislatieve interventie'): 'The principle of the rule of law (...) precludes interferences by the legislature – other than on compelling grounds of the general interest – with the administration of justice designed to influence the judicial determination of a dispute.'¹⁶

Evenwel ook voor andere situaties klinkt in de jurisprudentie door dat het EHRM terugwerkende kracht van belastingwetgeving als een afwijking van de normale temporele werking van een regel beschouwt. Wanneer belastingheffing aan de orde is die gebaseerd is op een wet waaraan terugwerkende kracht is verleend, onderwerpt het EHRM namelijk vooral het element van terugwerkende kracht – en niet zozeer de belastingheffing *an sich* – aan een proportionaliteitstoets: de vraag is of 'the retrospective application of the law impose[s] an unreasonable burden', hetgeen afhangt van 'first, (...) the reasons for the retroactivity and, secondly, (...) the impact of the retroactive law on the position of the applicants.'¹⁷ Het element van gerechtvaardigde verwachtingen komt daarin terug, omdat de vraag is of sprake is van een 'unreasonable interference with expectations protected by Article 1 of Protocol No. 1'.¹⁸ Het element van gerechtvaardigde verwachtingen is eveneens van belang bij de proportionaliteitstoets die wordt aangelegd, wanneer wordt geklaagd over het ontbreken van adequate overgangsmaatregelen bij een wijziging met onmiddellijke werking.¹⁹ Hoewel niet veel jurisprudentie over terugwerkende kracht van belastingwetgeving bestaat, kunnen wel enkele omstandigheden worden afgeleid uit de jurisprudentie die voor deze laatste vraag en voor de proportionaliteitstoets volgens het EHRM van belang zijn. Zie hierover en over de wijze van toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan art. 1 Eerste Protocol EVRM nader bijlage D.

10.3.7 Literatuur

In de Nederlandse fiscale literatuur vinden de voorrangsbeginselen veelal bevestiging, aangezien men in de regel onmiddellijke werking als overgangsrechtelijke hoofdregel of uitgangspunt typeert en terugwerkende kracht slechts in bijzondere omstandigheden

13 Zie bijv. de belastingzaken HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 70.

14 Vgl. ook Jans e.a. (2007), p. 167-169.

15 EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (*M.A.*).

16 EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 39.

17 EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (*M.A.*).

18 EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (*M.A.*).

19 Bijv. de niet-belastingzaken EHRM 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (*Ambruosi*), r.o. 32 en EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*), r.o. 44. Vgl. ook HR 16 november 2001, NJ 2002/469, r.o. 6.2.2. en 7.3, alsmede Popelier (2006), p. 20-21.

aanvaardbaar acht.²⁰ In de marge bevindt zich de opvatting dat formeel terugwerkende kracht nooit is toegestaan.²¹ De opvatting dat eerbiedigende werking de hoofdregel behoort te zijn, althans dat onmiddellijke werking niet het uitgangspunt behoort te zijn, heeft overigens ook aanhang.²²

Interessanter is of in de (fiscale en algemene) literatuur aanknopingspunten zijn te vinden voor het gebruik van de methode van de omstandighedenencatalogus in het kader van overgangsrechtsvorming.²³ Ik meen dat deze vraag bevestigend kan worden beantwoord. Ten eerste is van belang dat veelal wordt benadrukt dat – afgezien van algemene uitgangspunten van onmiddellijke werking en van geen terugwerkende kracht – geen nadere algemene overgangsrechtelijke regels kunnen worden gegeven, maar dat het resultaat van de in een concreet overgangswetgevingsgeval te maken afweging afhangt van de betrokken belangen en omstandigheden (vergelijk par. 8.4.5 waarin ik aangaf dat voorrangregels in beginsel niet geschikt zijn).²⁴ Ten tweede klinkt de methode van de omstandighedenencatalogus zelf ook door in de literatuur, zij het dat (i) niet over een omstandighedenencatalogus wordt gesproken maar over criteria, factoren, aanknopingspunten, richtsnoeren, etc., (ii) sommige van die criteria e.d. eerder als belangen zijn aan te merken dan als omstandigheden die het gewicht van belangen beïnvloeden, en (iii) die criteria e.d. soms alleen worden genoemd in verband met het vraagstuk van onmiddellijke werking en niet direct in verband met het vraagstuk van terugwerkende kracht. Zonder naar volledigheid te streven noem ik enkele voorbeelden.²⁵

- 20 Bijv. Christiaanse (1990), Kappelle (2000), p. 38 en 61-62, Hofstra/Niessen (2002), p. 154-155, Lubbers (2005), p. 1, Bravenboer (2005), Albert (2005), p. 222, alsmede tijdens de bespreking van het preadvies van Prast (1978a) bijv., al dan niet expliciet, Ploeger, Christiaanse, Zwemmer en Smid. In niet-fiscale literatuur bijv. De Die (1991), Verheij (1997), p. 49-59, Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 432-435, en Weggeman (2001), p. 69 e.v. Dicht tegen een verbod van terugwerkende kracht, maar wel het beginsel van onmiddellijke werking onderschrijvend, bijv. Prast (1978), p. 38-39 (alsmede Prast (1978a), p. 21 en Prast (1979), p. 1190-1191).
- 21 Bijv. Strooper (1996), p. 30 en Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2003/33.2, alsmede ogenschijnlijk Van der Geld (2002). Verder zijn er auteurs, van wie de opvatting dicht bij 'nooit' lijkt te zitten, zoals Mackaaij (1979) en Prast die spreekt over een 'vrij absolute afwijzing van terugwerkende kracht' (Prast (1978)) en meent dat de belastingwetgever in alle naoorlogse gevallen van terugwerkende kracht een oneigenlijk gebruik van zijn bevoegdheid heeft gemaakt (Prast (1979)).
- 22 Bijv. Furer (2003). Ook Van Leijenhorst lijkt van mening te zijn dat eerbiedigende werking de hoofdregel behoort te zijn in fiscalibus (zie bijv. Van Leijenhorst (1998), par. 3.2.3 en 3.2.4.2 en Van Leijenhorst (1999), par. 3.3.2). Verder lijkt Niessen (2000) een ruime toepassing van eerbiedigende werking voor te staan. Kappelle (2000), p. 69-73 aanvaardt weliswaar de hoofdregel van onmiddellijke werking, maar meent dat op gebied van fiscaal overgangsrecht voor levensverzekeringen de hoofdregel eerbiedigende werking dient te zijn.
Met name in het civiele recht is het uitgangspunt van onmiddellijke werking niet onomstreden, zie reeds Hijmans van den Bergh (1928) die uitging van eerbiediging van 'materieel bepaalde rechtsposities', alsmede verder bijv. Brunner (1985) (en Brunner (1991)), Leijten (1985), en Haazen (2000), p. 393-398. De vraag of onmiddellijke werking (met exclusieve werking) de hoofdregel is, lijkt in het civiele recht sterk van de aard van de rechtspositie af te hangen; zo spreekt de Hoge Raad in HR 9 september 2005, NJ 2006/619, r.o. 4.4, over 'het grondbeginsel van overgangsrecht (...) dat wanneer een nieuwe wet van toepassing wordt, dit niet tot gevolg heeft dat alsdan iemand een vermogensrecht verliest dat hij onder het tevoren geldende recht rechtsgeldig had verkregen.'
- 23 Een eerste aanzet om de methode van de omstandighedenencatalogus te gebruiken heb ik samen met Happé gegeven in Happé en Pauwels (2005).
- 24 Vgl. Prast (1978), p. 12-13 en 38-40, De Die (1979), p. 270-273, Brunner (1985), p. 4, Braun (1995), p. 820, Verheij (1997), p. 54 en 59, Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 434, Adams (1998), p. 31-32, Weggeman (2001), p. 48-49 en Bartel (2005), p. 28 en 33. Vgl. tevens de Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999) waarin wordt aangeven dat, ofschoon het verleden leert dat de hoofdregel eerbiedigende werking of uitgestelde werking was op het gebied van sociale zekerheid, men zich niet wil vastleggen, omdat overgangsrecht ook op dat gebied maatwerk is.
- 25 Vergelijk naast de te noemen auteurs bijv. ook Prast (1978), p. 38-40, Laitos (1997), p. 146 e.v., Fisch (1997), p. 1086, Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 434-435, Kappelle (2000), p. 268-271, en Weggeman (2001), p. 48.

Popelier, die het vertrouwensbeginsel expliciet als correctiemechanisme typeert en in dat verband geen principieel onderscheid maakt tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking, benoemt tien relevante criteria in verband met het vertrouwensbeginsel.²⁶ Deze auteur is ook de auteur wier methode het dichtst bij de door mij gepropageerde methode ligt, aangezien zij – kort gezegd – enerzijds voor de beoordeling van overgangsrecht de nadruk legt op het onderzoek naar de gerechtvaardigheid van verwachtingen en anderzijds aangeeft dat daarbij de uitgangspunten/vermoedens zijn dat onmiddellijke werking wel en terugwerkende kracht niet gerechtvaardigd is.²⁷ Knigge, die meent dat ‘in bijzonder voor de wetgever geldt, dat de rechtvaardigheid in het overgangsrecht afhangt van de bijzondere omstandigheden van het geval’ en ‘dat af te wegen belangen en factoren enigszins in kaart zijn te brengen’,²⁸ noemt een aantal factoren.²⁹ De Die somt een vijftal aanknopingspunten op voor het beantwoorden van de vraag welk overgangsrecht wenselijk is.³⁰ Voorts zij gewezen op literatuur waarin wordt ingegaan op de vraag of, wanneer ‘de wet zwijgt’, de rechter onmiddellijke werking of eerbiedigende werking aan een nieuwe wet moet toekennen. Leijten stelt dat hiervoor geen algemene regels zijn te geven en dat het antwoord afhangt van de omstandigheden, in welke opvatting de auteur bijgevallen is.³¹ Tot slot wijs ik – ofschoon niet direct betrekking hebbend op overgangsrecht – op civielrechtelijke literatuur waarin wordt ingegaan op het concept ‘gerechtvaardigde verwachtingen’; zie bijvoorbeeld uitgebreid Smits die concludeert dat men voor de ‘gerechtvaardigheid’ van het vertrouwen steeds uitkomt op de omstandigheden van het geval en die voor het bepalen van de intensiteit van vertrouwen een aantal factoren noemt.³²

10.4 CONCLUSIE

Mijn conclusie met betrekking tot de eerste onderzoeksvraag is dat bij fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming de wetgever behoort uit te gaan van de methode die bestaat uit de combinatie van de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen en de methode van de omstandighedencatalogus. Waar mogelijk zou de wetgever bovendien vuistregels dienen te formuleren teneinde consistentie bij overgangsrechtsvorming te waarborgen. Hoewel de genoemde methode niet als zodanig is terug te vinden in de jurisprudentie, jurisprudentie en literatuur, vindt zij naar mijn mening wel steun in deze rechtsbronnen. In elk van de rechtsbronnen komen namelijk de drie kernelementen van de methode terug, namelijk (a) de uitgangspunten van onmiddellijke werking en van geen terugwerkende

26 Popelier (1997), p. 571-584 en Popelier (1999), p. 180-196. Die criteria zijn: het criterium van het overheidsoptreden als beslissende factor, – van de investeringsschade, – van de bijzondere aanwijzingen in de oude norm over zijn duurzaamheid, – van de juridische context, – van de externe omstandigheden, – van de onduidelijke rechtstoestand, – van de ongeldige norm, – van het declaratief karakter, – van de uitvoerbare normstelling, – van het algemene belang. Zich daarbij aansluitend Peeters (1999), p. 101, Weggeman (2001), p. 57 e.v. en Gribnau (2002a), p. 9.

27 Popelier (1999), p. 178-180.

28 Knigge (1984), p. 155-156.

29 Knigge (1984), p. 139-147 haalt de factoren aan die Leijten (zie hierna) heeft benoemd en voegt daaraan toe factoren als de traagheid van de wetgevende procedure, anticipatie op het van kracht worden van een nieuwe regeling, behoefte aan een eenvoudige en overzichtelijke regeling en overwegingen van budgettaire aard.

30 De Die (1979), p. 270-273 noemt de strekking van de nieuw wet, de ernst van de ingreep, de gunstigste bepaling, de aard van de rechtstoestand en de duurzaamheid van de rechtstoestand. Adams (1998), p. 31 voegt daaraan toe het soort rechtsgebied en de hoedanigheid van partijen.

31 Leijten (1972), p. 395-400 wijst op de strekking van de nieuwe wet, de mate waarin het oude recht als onrechtmatig wordt beschouwd, de mate van instemming met de nieuwe regeling, de intensiteit van de verwachting en het belang of de verwachting een belangrijke schakel is geworden in het leefpatroon. Instemmend – naast Knigge (zie hiervoor) – bijv. Bloembergen in zijn noot in NJ 1979/217, en Brunner (1985), p. 37.

32 Smits (1995), p. 135-146.

kracht, (b) dat 'gerechtvaardigde verwachtingen' als correctiemechanisme op deze uitgangspunten fungeren, en (c) dat er omstandigheden zijn aan te wijzen die moeten worden meegewogen bij overgangsrechtsvorming.

Hoofdstuk 11 *Inhoud omstandighedencatalogus*

11.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op de inhoud van de in hoofdstuk 9 gepropageerde omstandighedencatalogus. Ik benoem welke omstandigheden naar mijn mening dienen te worden meegewogen bij de afweging van beginselen en belangen in het kader van overgangsvorming door de fiscale wetgever. Deze inleidende paragraaf is betrekkelijk lang, mede omdat dit hoofdstuk een leeswijzer heeft.

De kernpunten van dit hoofdstuk zijn (i) het benoemen van de relevante omstandigheden en (ii) het aangeven hoe (i.e. in welke richting) elke omstandigheid meeweegt bij overgangsvorming. Daarnaast (iii) motiveer ik waarom een omstandigheid op de aangegeven manier meeweegt, (iv) beargumenteer ik bij elke omstandigheid of die omstandigheid als relevant wordt onderkend in de diverse rechtsbronnen en (v) ga ik soms wat uitgebreider in op een bepaalde omstandigheid. Met betrekking tot dit laatste punt merk ik op dat de redenen hiervan divers zijn, bijvoorbeeld: de omstandigheid kan veel voorkomen (bijvoorbeeld ‘het wetgeven per persbericht’), is niet onomstreden (bijvoorbeeld ‘grensverkenning’) of is onderbelicht (bijvoorbeeld ‘zorgplicht’). Daarmee is overigens niet gezegd dat ik elke omstandigheid uitputtend bespreek; vrijwel elke omstandigheid kan nog verder uitgediept worden. Dit geldt voor enkele omstandigheden in het bijzonder, zoals de omstandigheid ‘voorzienbaarheid’ aangezien het concept ‘voorzienbaarheid’ enigszins diffuus en niet gemakkelijk te operationaliseren is.

Het karakter van dit hoofdstuk is anders dan dat van de meeste van de voorgaande hoofdstukken, hetgeen zijn weerslag heeft op de manier waarop dit hoofdstuk kan worden gelezen. De andere hoofdstukken zijn veelal betogend van aard, althans in die hoofdstukken hebben de verschillende paragrafen een schakelfunctie in de zin dat een paragraaf veelal gedeeltelijk in functie staat van een van de volgende paragrafen, waardoor niet zomaar een paragraaf kan worden overgeslagen. Dit hoofdstuk is veel meer inventariserend van aard. Het is goed mogelijk om de hoofdparagrafen afzonderlijk te lezen, omdat in elke hoofdparagraaf slechts wordt ingegaan op de omstandigheid die onderwerp van de desbetreffende paragraaf is en kennis van de inhoud van een voorgaande paragraaf veelal niet nodig is. De lengte van dit hoofdstuk wordt niet zozeer veroorzaakt door de twee genoemde kernpunten, maar vooral door de punten (iii), (iv) en (v). Aangezien het hoofdstuk nogal lang is, kan de lezer ervoor kiezen om bijvoorbeeld eerst de samenvatting aan het einde van dit hoofdstuk te lezen, waarin zeer kort de kernpunten worden uitgewerkt, en vervolgens die paragrafen te lezen waarin de omstandigheden worden uitgewerkt waarover de lezer meer wil weten.

In dit hoofdstuk heb ik onder andere gebruikgemaakt van de resultaten van het – in bijlagen C tot en met E – opgenomen jurisprudentieonderzoek, waarin onder meer is onderzocht welke omstandigheden relevant worden gevonden door de rechters bij toetsing van formeel en materieel terugwerkende kracht. Naast de ‘bron’ jurisprudentie maak ik gebruik van de bronnen legisprudentie en doctrine. Zoals eerder in par. 3.4.2 aangegeven ken ik voor de vaststelling welke omstandigheden relevant zijn, betekenis toe aan het-

geen uit de diverse rechtsbronnen kan worden gedestilleerd. Net zoals voor een beginsel geldt dat de (mate van) aanvaarding in het juridische discours van belang is voor de status van rechtsbeginsel (zie par. 3.4.2), is mijns inziens voor het antwoord op de vraag of een omstandigheid kan worden opgenomen in de onderhavige omstandighedencatalogus relevant in hoeverre die omstandigheid in het juridische discours wordt aanvaard.¹ Om methodologische redenen verdient duidelijkheidshalve nog opmerking dat ik – althans niet bewust – geen nadere selectie heb toegepast met betrekking tot de omstandigheden die ik uit de genoemde bronnen heb gedestilleerd, in de zin dat ik een omstandigheid buiten beschouwing heb gelaten die in die bronnen als relevant naar voor komt.² Dit laatste betekent niet dat ik *elke* omstandigheid die in een concreet geval is meegewogen, heb opgenomen in de catalogus.³ Het moet wel gaan om een omstandigheid die te veralgemeniseren is of, anders gezegd, wier betekenis zich potentieel ook uitstrekt tot meer overgangswetgevingscasus.⁴ Dat neemt overigens geenszins weg dat een niet in de omstandighedencatalogus opgenomen omstandigheid niet meegewogen kan worden in een concreet geval; de onderhavige omstandighedencatalogus is immers niet limitatief ('open omstandighedencatalogus'; zie par. 9.2.5).

Bij de weergave van de omstandigheden beargumenteer ik waarom de desbetreffende omstandigheid van belang is en hoe de omstandigheid meeweegt. Bij dit meewegen ga ik voor de overzichtelijkheid uit van een strijd tussen twee belangen en daarmee een tweerichtingenstrijd:⁵ aan de ene kant – contra formeel en materieel terugwerkende kracht – het rechtszekerheidsbeginsel en dan met name het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen, en aan de andere kant de belangen die worden gediend wanneer de wetgeving wel formeel en/of materieel terugwerkende kracht heeft. Deze laatste belangen noem ik de *tegenbelangen*. Soms gebruik ik de term *contra-omstandigheid* (zie vooral par. 11.8). Deze term gebruik ik om een omstandigheid aan te duiden die in tegenovergestelde richting meeweegt dan een andere omstandigheid waartegen ik de eerstgenoemde omstandigheid afzet.

De meeste omstandigheden die ik noem, hebben betrekking op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Dat impliceert geenszins dat het gewicht van de tegenbelangen niet varieert of van minder belang is; integendeel. De reden waarom in dit onderzoek aan het gewicht van de tegenbelangen minder aandacht wordt besteed, is dat het moeilijker is juridische factoren aan te wijzen die van invloed zijn op het gewicht van de tegenbelangen (vooral van het 'doel van de regel') anders dan een factor als de 'aard van de wijziging' of de 'aard van de nieuwe regel'.⁶

- 1 Vergelijk – zij het met betrekking tot topoi – Leijten (1981), p. 95: 'Vanzelfsprekend zijn niet alle gezichtspunten topoi. Daarvoor is nodig, dat die gezichtspunten op het moment dat het probleem een oplossing vraagt een zodanig mate van instemming ondervinden, dat zij als redelijk kunnen worden aanvaard.'
- 2 Wat betreft de wijze waarop de jurisprudentie, jurisprudentie en literatuur is geselecteerd en geanalyseerd, verwijs ik naar par. 1.7.
- 3 Een voorbeeld betreft het advies van de Raad van State met betrekking tot de terugwerkende kracht van de afschaffing van de pc-privéregeling. De Raad woog daar in het bijzonder mee de omstandigheid dat de regeling in het arbeidsvoorwaardenpakket is opgenomen en dat er daarom sprake zou zijn van een ingreep in bestaande arbeidsvoorwaarden (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10). Deze omstandigheid lijkt mij inderdaad relevant maar is hier niet in de omstandighedencatalogus opgenomen, omdat zij onvoldoende 'algemeen' is.
- 4 Dat neemt overigens niet weg dat het antwoord op de vraag of een omstandigheid al dan niet 'voldoende algemeen' is, enigszins arbitrair is.
- 5 In zoverre sluit ik me aan bij Burg (2000), p. 169-170 die stelt dat in de meeste situaties in het recht waarin meer dan twee beginselen betrokken zijn, er niettemin sprake is van (slechts) een tweedimensionale beslissingstructuur c.q. van twee oplossingsrichtingen.
- 6 Illustratief is bijvoorbeeld dat Popelier (1999), p. 195-196 weliswaar het 'criterium van algemeen belang' noemt, maar bij dat criterium niet meer aangeeft dan dat mogelijk is dat het algemeen belang in de wijziging opweegt tegen beschermenswaardig vertrouwen.

Van elke omstandigheid geef ik *geïsoleerd* haar invloed op de belangenafweging aan. Wanneer ik derhalve stel dat omstandigheid X een negatieve invloed heeft op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel, dan betekent dat *niet* dat aan het rechtszekerheidsbeginsel daarmee relatief minder gewicht toekomt dan de tegenbelangen, maar betekent dat slechts hetgeen ik aangeef, namelijk dat die omstandigheid een gewichtsverlagende invloed heeft op het rechtszekerheidsbeginsel. Hetzelfde geldt voor hetgeen ik opmerk met betrekking tot de aanvaarding van een omstandigheid in een rechtsbron. Wanneer ik bijvoorbeeld stel dat de negatieve invloed van omstandigheid X op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel ondersteuning vindt in de jurisprudentie, dan impliceert dat geenszins dat (i) het rechtszekerheidsbeginsel het onderspit heeft gedolven in de aangehaalde zaken, noch dat (ii) wanneer dat wel het geval was, die omstandigheid X bij de beslissing van doorslaggevende invloed was.⁷ Het enige wat uit de verwijzing kan worden afgeleid is dat naar mijn mening die jurisprudentie er blijk van geeft dat de rechter van oordeel is dat omstandigheid X afdoet aan het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel in het desbetreffende geval.

De diverse rechtsbronnen zijn op een formele wijze geanalyseerd. Wat ik daarmee bedoel illustreer ik aan de hand van de bron 'legisprudentie'.⁸ Tot stand gekomen wetgeving en opmerkingen in de parlementaire geschiedenis zijn op een formele wijze benaderd, tenzij anders blijkt. Dit betekent ten eerste dat wanneer de (mede)wetgever in een bepaalde (overgangs)wetgevingscasus een bepaalde omstandigheid (bijvoorbeeld: misbruik) heeft aangevoerd, ik 'voor waar' heb aangenomen dat die omstandigheid zich voordoet (bijvoorbeeld: dat er inderdaad sprake is van misbruik). Bedacht moet worden dat het voor dit hoofdstuk – waarin ik de omstandighedencatalogus invul mede aan de hand van het positieve recht – niet zozeer van belang is of er in het desbetreffende geval daadwerkelijk sprake is van een aangevoerde omstandigheid, maar veel meer *dat* die omstandigheid wordt aangevoerd. Ten tweede brengt de formele analyse mee dat voor de redengeving van een overgangsrechtelijke keuze in een bepaald wetgevingsgeval is afgegaan op de parlementaire stukken en dat geabstraheerd is van andere redenen. Dat een overgangsrechtelijk afwegingsresultaat mogelijk mede is beïnvloed door andere factoren – bijvoorbeeld door de wens een bepaalde groep kiezers of een lobby-groep tevreden te stellen⁹ – heb ik niet verdisconteerd. Ten derde betekent de formele analyse dat ik de aangehaalde concrete wetgevingscasus *niet* inhoudelijk heb beoordeeld, tenzij anders blijkt. Het gaat mij om de gegeven argumenten; of een argument in het desbetreffende geval voldoende feitelijke grondslag heeft en of de afweging die in de concrete wetgevingscasus is gemaakt de 'juiste' is, laat ik in de regel buiten beschouwing.

Het is mogelijk dat de lezer een of meer omstandigheden verwacht aan te treffen die ik niet expliciet noem. Reden kan zijn dat ik de desbetreffende omstandigheid veeleer als een situatietype¹⁰ zie, waarin verschillende omstandigheden samenkomen. Een concreet voorbeeld is het situatietype 'duurovereenkomsten'. Wanneer een wijziging in de belastingregelgeving met zich brengt dat de fiscale behandeling van duurovereenkomsten wij-

7 Voor de bronnen legisprudentie en literatuur geldt *mutatis mutandis* hetzelfde.

8 Voor de bronnen jurisprudentie en literatuur geldt *mutatis mutandis* hetzelfde.

9 In het rapport met de wetenschappelijke evaluatie van de Wet IB 2001 wordt melding gemaakt van de invloed van lobby-activiteiten op het overgangsrecht en worden enkele voorbeelden genoemd, zie Schuiver-Bravenboer (2006), p. 73 en 79.

10 Een situatietype is een situatie met specifieke kenmerken die zich vaker voordoet.

zigt, dan wordt veelal (een vorm van) eerbiedigende werking op haar plaats geacht.¹¹ Op zich lijkt mij het juist dat het gegeven dat duurovereenkomsten aan de orde zijn een aanwijzing is dat een vorm van eerbiedigende werking eerder geboden kan zijn. Toch noem ik 'duurovereenkomsten' niet apart. Het bijzondere belang dat aan rechtszekerheid wordt gehecht wanneer het om duurovereenkomsten gaat, houdt naar mijn mening verband met onderliggende, mogelijk aanwezige, omstandigheden zoals (a) dat belastingplichtigen hebben gedisponeerd bij het aangaan van de duurovereenkomst, (b) dat aanpassing van de overeenkomst redelijkerwijs niet mogelijk is en (c) dat de overeenkomst is aangegaan op een gebied waarbij langetermijnplanning juist zeer belangrijk is.

Tot slot zij opgemerkt dat ik soms zal verwijzen naar jurisprudentie en opvattingen in andere leerstukken dan het leerstuk van fiscaal wettelijk overgangsrecht. In de betreffende leerstukken gaat het namelijk ook om een afweging van rechtsbeginselen waarbij het rechtszekerheidsbeginsel een van de af te wegen beginselen is. De leerstukken betreffen het leerstuk van *fraus legis* (gelijkheidsbeginsel vs. rechtszekerheidsbeginsel¹²), het leerstuk van navordering (gelijkheidsbeginsel vs. rechtszekerheidsbeginsel¹³), en het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht (legaliteitsbeginsel vs. vertrouwensbeginsel¹⁴).¹⁵ De reden om naar de betreffende leerstukken te verwijzen, is dat in die leerstukken vergelijkbare omstandigheden relevant zijn voor het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel.

11.2 AARD VAN HET RECHTSGEBIED

11.2.1 Inleiding

In deze paragraaf komt in de eerste plaats aan de orde de invloed van de omstandigheid dat belastingrecht aan de orde is. Deze omstandigheid is een bijzondere omstandigheid in vergelijking met de overige te benoemen omstandigheden, omdat zij op de achtergrond steeds relevant is. De aard en de typische kenmerken van een rechtsgebied zijn namelijk van belang voor de te maken belangenafweging.¹⁶ Daarmee wil ik overigens zeker niet stellen dat aan de hand van een vergelijking van de typische kenmerken van het ene rechtsgebied met die van een ander rechtsgebied zou kunnen worden bepaald in welke van de twee rechtsgebieden in het algemeen relatief meer gewicht toekomt aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het gaat namelijk niet zozeer om een vergelijking met een ander rechtsgebied maar veeleer om de onderkenning dat de typische kenmerken van een

11 Vgl. Geppaart (1984), p. 473, Kappelle (2000), p. 69 en Niessen (2000). Vgl. ook HR 13 november 1991, BNB 1992/109, HR 18 december 1991, BNB 1992/181 en HR 28 juni 2000, BNB 2000/275, in welke arresten de Hoge Raad ten nadele van belastingplichtigen omgaat, maar in een volledige eerbiedigende werking voorziet voor, kort en onzuiver gezegd, bestaande leningen en obligaties, vorderingen uit bestaande kredietovereenkomsten, respectievelijk verplichtingen ter zake van bestaande pensioenen en lijfrenten. Vergelijk voorts jurisprudentie op het gebied van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur met betrekking tot het opzeggen van gewekt vertrouwen; wanneer (duur)overeenkomsten aan de orde zijn, kan een (periode van) eerbiedigende werking soms geboden zijn (zie HR 2 september 1992, BNB 1993/2 en HR 30 juni 1993, BNB 1993/266, alsmede Happé (2004), p. 645-646).

12 Zie bijv. Hofstra (1984), p. 55-59 en Nieuwenhuizen (2003), p. 1976-1977.

13 Gribnau (1998), p. 301-349.

14 Happé (1996).

15 Voor al deze leerstukken geldt overigens dat tegenover het rechtszekerheidsbeginsel c.q. het vertrouwensbeginsel ook het doel van de betreffende regel staat.

16 Vgl. Brunner (1985), p. 36-38, Verheij (1997), p. 54, Adams (1998), p. 31 en Weggeman (2001), p. 48.

rechtsgebied de te maken belangenafweging in dat rechtsgebied 'kleuren'.¹⁷ Dat neemt overigens niet weg dat op een zeker (deel)rechtsgebied bijvoorbeeld rechtszekerheid duidelijk een relatief zwaar gewicht heeft; te denken valt aan het strafrecht waar een nagenoeg absoluut verbod van (nadelige) terugwerkende kracht geldt, aan het sociale zekerheidsrecht waar de wetgever vaak kiest voor eerbiedigende werking,¹⁸ en, op het gebied van het EG-recht, aan meer economische rechtsgebieden waar het Hof van Justitie EG zelden een schending van het vertrouwensbeginsel aanneemt wanneer regelgeving met onmiddellijke werking wordt gewijzigd.¹⁹

Op de invloed van de omstandigheid 'belastingrecht' ga ik in twee subparagrafen in. De eerste subparagraaf heeft betrekking op kenmerken van het belastingrecht die van invloed zijn op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. De tweede subparagraaf handelt over een ander kenmerk van belastingrecht, namelijk dat er vrijwel steeds ten minste één 'tegenbelang' bij de te maken belangenafweging in het belastingrecht aanwezig is, te weten de 'financiële belangen' van de overheid. Tot slot stip ik in de derde subparagraaf kort aan dat voor de belangenafweging relevant kan zijn op welk deelrechtsgebied binnen het belastingrecht het overgangsrechtelijke vraagstuk zich voordoet.

11.2.2 Enige kenmerken belastingrecht

Een aantal kenmerken van het belastingrecht is *in abstracto* van betekenis voor het relatieve gewicht van rechtszekerheid. De eerste drie kenmerken onderstrepen het belang dat aan rechtszekerheid moet worden gehecht in het belastingrecht. Het vierde kenmerk relateert echter juist het gewicht van rechtszekerheid in het kader van overgangsrechtsvorming wat het aspect van bestendigheid betreft.

17 Dat de typische kenmerken van een (deel)rechtsgebied een belangenafweging kleuren, zonder dat dit hoeft te betekenen dat een conclusie in algemene termen kan worden getrokken over het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel in het ene rechtsgebied ten opzichte van dat in een ander rechtsgebied, illustreer ik gebruikmakend – let wel: *for the sake of the argument* – van opvattingen van Brunner (1985). Waar Brunner het uitgangspunt van onmiddellijke werking op het gebied van verbintenissenrecht min of meer afwijst in verband met de rechtszekerheid en het gegeven dat een wijziging die van toepassing is op een bestaande situatie gepaard gaat met een vermogensverschuiving van de ene naar de andere partij (vgl. p. 36 en 60), heeft hij er nagenoeg geen probleem mee dat een interpretatieve wet 'onmiddellijk' van toepassing is, ook op lopende geschillen (p. 51-52) (dus terugwerkende kracht). In het eerste geval wordt in feite een typisch kenmerk van het verbintenissenrecht in dat geval benadrukt, te weten dat dan een vermogensverschuiving tussen partijen optreedt. Het tweede geval wordt kennelijk niet problematisch geacht. Maken we een grove vergelijking met het belastingrecht: waar in het belastingrecht als uitgangspunt (vgl. het eerste geval) onmiddellijke werking althans niet een volledige eerbiediging geldt (dus: in vergelijking met het verbintenissenrecht heeft het rechtszekerheidsbeginsel op dat punt in het belastingrecht minder gewicht), zou het tweede geval naar mijn mening in het belastingrecht juist wel/eerder moeilijk liggen (dus: in vergelijking met het verbintenissenrecht heeft het rechtszekerheidsbeginsel op dat punt in het belastingrecht meer gewicht). Reden voor dit laatste is het typische kenmerk van het belastingrecht dat de overheid een direct belanghebbende is.

18 Zie Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999), p. 6-7. In die notitie wordt overigens benadrukt dat overgangsrecht maatwerk is, waarmee de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid zich niet wil vastleggen voor de toekomst en waarmee aangesloten wordt bij de strekking van een eerdere notitie (Kamerstukken I, 1992-1993, 22 013, nr. 46i en 46j), maar waarmee enige afstand wordt genomen van de in 1995 aanvaarde motie van Van de Zandschulp waarin de hoofdregel van eerbiedigende werking wordt neergelegd ten aanzien van degenen bij wie het verzekerd risico reeds is ingetreden (Kamerstukken I, 1994-1995, 22 013, nr. 46j-3; Handelingen I, 1994-1995, d.d. 28 februari 1995, nr. 20, p. 749).

19 Zie bijlage E.3.3 en E.3.6.

Een eerste kenmerk is dat er bij het belastingrecht sprake is van een zogenoemde juridische asymmetrische rechtsbetrekking.²⁰ De overheid legt eenzijdig verplichtingen aan de burger op. Bij deze eenzijdige macht hoort een corresponderende (zorg)plicht voor de overheid om fatsoenlijk met die macht om te gaan.²¹ Eerbiediging van het belang van rechtszekerheid voor burgers is daarvan een onderdeel.²² Dit is temeer van belang omdat de eenzijdige ingreep bij sommige belastingen (bijvoorbeeld de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting) een permanent karakter heeft; in de doorsnee gevallen (wanneer men niet emigreert en wanneer men inkomen heeft) kan een belastingplichtige zich niet onttrekken aan de eenzijdige ingreep. Anders gezegd: burgers worden in zekere zin voortdurend geconfronteerd met het belastingrecht²³ en kunnen daarop weinig invloed uitoefenen; voortdurend vindt een ingreep in de (bestedings)vrijheid van burgers plaats en steeds is het belang van autonomie aan de orde omdat burgers gegeven die permanente confrontatie met het belastingrecht zich rekenschap moeten kunnen geven van de belastingregels.²⁴ Behalve een juridische asymmetrie is er veelal ook een feitelijke asymmetrie. Zo beschikt de fiscus veelal over meer deskundigheid en meer financiële middelen dan individuele belastingplichtigen en is – anders dan veel belastingplichtigen – een *repeat player*.²⁵ Deze feitelijke asymmetrie is ook van belang bij (overgangs)rechtsvorming omdat de overheid beter in staat is een financieel nadeel op te vangen dan individuele belastingplichtigen. Opmerking verdient nog wel dat de feitelijke asymmetrie, met name op het punt van deskundigheid, minder kan zijn indien belastingplichtigen worden bijgestaan door belastingadviseurs.

Een tweede kenmerk van het belastingrecht is dat de eenzijdige ingreep betrekking heeft op, en gevolgen heeft voor, de financiële positie van burgers. Dit komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in art. 1 Eerste Protocol EVRM waarin belastingheffing als een, weliswaar in beginsel uitdrukkelijk geoorloofde, aantasting van het eigendomsrecht wordt aangemerkt.²⁶ Een dergelijke aantasting dient 'lawful' te zijn, waarbij ook de 'rule of law' en het belang van de 'legal certainty' van betekenis zijn. Verder zij erop gewezen dat het Hof van Justitie EG expliciet het belang van rechtszekerheid benadrukt wanneer regelgeving financiële gevolgen voor burgers heeft. Vergelijk bijvoorbeeld de overweging van het Hof van Justitie EG in de belastingzaak Sudholz: 'rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, ten einde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen.'²⁷ Ook in de doctrine wordt het belang van rechtszekerheid in het belastingrecht benadrukt, zowel in verband met het belang van het kunnen inschatten van de

20 Gribnau (1998), p. 266-274. Zie over de (on)gelijkwaardigheid van fiscus en belastingplichtige ook Grapperhaus (1978), p. 14-16. Vgl. verder Hofstra/Niessen (2002), p. 150 die stelt dat de wenselijkheid dat belanghebbenden zekerheid hebben omtrent hun rechtspositie voor het belastingrecht nog sterker geldt dan elders en in dat verband er onder meer op wijst dat het belastingrecht dwingend recht is.

21 Vgl. McDonnell (2007), p. 2:6.

22 Vergelijk voor de relevantie dat het in een rechtsgebied om het opleggen van een eenzijdige verplichting gaat, voor het beginsel van het verbod van terugwerkende kracht, ook Van Ommeren (2002), p. 126.

23 Vgl. Wattel (1992), p. 18: 'het belastbare feit bestrijkt (...) een veel groter deel van het maatschappelijk leven (namelijk ook en in de eerste plaats het gehele normconforme maatschappelijke leven) dan het strafbare feit.'

24 Over het belang van rechtszekerheid voor de vrijheid en autonomie van burgers zie par. 4.2.

25 Gribnau (1998), p. 274-276.

26 Vgl. EHRM 29 april 2008, NJ 2008/306 (*Burden en Burden*), r.o. 59.

27 HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (*Sudholz*), r.o. 34. Vgl. ook HvJ EG 13 februari 1996, zaak C-143/93 (*Van Es*), r.o. 27: '(...) dat het rechtszekerheidsbeginsel een fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht is, hetwelk onder meer verlangt, dat een regeling waarbij aan de belastingplichtige lasten worden opgelegd, duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de belastingplichtige ondubbelzinnig zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dienovereenkomstig zijn voorzieningen kan treffen.' Zie Temple Lang (2000), p. 167 met vele verwijzingen naar rechtspraak.

fiscale gevolgen van hun handelingen²⁸ als, daarmee samenhangend, in verband met de vrijheid van burgers om hun middelen te kunnen aanwenden (bestedingsvrijheid).²⁹

Ten derde is de overheid een direct belanghebbende, als inner en ontvanger van de belastinggelden.³⁰ Weliswaar worden deze gelden ontvangen en besteed in naam van het algemeen belang, maar dat neemt niet weg dat de overheid zelf de eerste belanghebbende is die de belastinggelden nodig heeft voor onder andere de financiering van de uitvoering van zijn beleidsplannen. Daar komt bij – en dat zou ook als een apart kenmerk van het belastingrecht kunnen worden aangemerkt – dat de machtscheiding, althans het machtsevenwicht, onder druk staat nu de functie van wetgever en die van bestuur nauw verweven zijn in het Nederlandse belastingrecht.³¹ Van belang is met name de dubbele pet van de staatssecretaris van Financiën; enerzijds die van medewetgever en anderzijds die van uitvoerder van de wet. Nu zou deze dubbele pet mogelijk minder problematisch zijn wanneer het parlement voldoende tegengas kan geven. De indruk bestaat dat dit laatste niet steeds het geval is, al is dat moeilijk te staven. Als factoren die bijdragen aan de machtsconcentratie bij het Ministerie van Financiën³² worden genoemd (a) het ontbreken, althans het in geringe mate aanwezig zijn, van fiscaal-technische expertise in de Eerste en Tweede Kamer, (b) de informatie-asymmetrie tussen het Ministerie van Financiën en Kamerleden, hetgeen zich vooral kan wreken bij de beoordeling van ‘data-argumenten’,³³ en (c) de korte tijd waarin wetsvoorstellen soms worden behandeld, hetgeen betekent dat (i) Kamerleden zelf weinig tijd hebben zich te verdiepen in de materie, (ii) er niet steeds voldoende tijd is belangengroepen en adviesorganen te consulteren, en (iii) fiscale auteurs weinig tijd hebben het wetsvoorstel te bestuderen en daarover te publiceren.³⁴

- 28 Bijv. Geppaart (1978), p. 116 en Hofstra/Niessen (2002), p. 150. Vgl. ook Grapperhaus (1978), p. 22: ‘wanneer men belastingheffing ziet als de prijs welke het individu moet betalen voor het deelhebben aan de rechtsgemeenschap, dan kan men het zo uitdrukken dat rechtszekerheid (...) inhoudt dat de contribuabele de hoogte van de prijs kent, en (...) dat hij van die prijs op aan kan.’
- 29 Gribnau (1998), p. 306. Vgl. tevens Van Mens (1988), p. 5: ‘niet in de laatste plaats hoort [de burger] vertrouwen te kunnen ontlenen aan het belastingrecht nu dit zo diep ingrijpt in ieders rechtsspositie.’
- 30 Vgl. Aardema (2003), p. 1-2, alsmede Wattel (1992), p. 5: ‘Een tamelijk fundamenteel gegeven waar naar mijn mening weinig aandacht aan gegeven wordt bij de bestudering van het (...) belastingrecht (...), is de omstandigheid dat het in het belastingrecht altijd een belanghebbende is die de regels stelt. De belastingwetgever is intrinsiek niet-onpartijdig, want hij is direct belanghebbende.’
- 31 Het onder druk staan van de scheiding van de functies is overigens geen exclusief kenmerk van het belastingrecht; zie namelijk in het algemeen Scheltema (1984a), die de stelling verdedigt dat ‘de onpartijdigheid van de wetgever sterk is verminderd. Hij identificeert zich te veel met een van de partijen: met het bestuur.’
- 32 Zie over deze machtsconcentratie bijv. ook Zwemmer (2002), p. 306, die verder stelt dat deze positie zodanig is dat het waarborgen van rechtsgelijkheid een rechtszekerheid in belastingzaken bij de overheid nooit in goede handen kan zijn.
- 33 In een pleidooi voor een Raad van Fiscale Adviseurs noemt Essers (2006) de afhankelijkheid van de door het Ministerie verstrekte data, waardoor het moeilijk is voor Kamerleden de ‘data-argumenten’ (te weten budgettaire argumenten, misbruikargumenten en capaciteitsargumenten) van de staatssecretaris te wegen. De afhankelijkheid van data-argumenten prangt des te meer omdat bijvoorbeeld de onderbouwing van budgettaire argumenten niet steeds overtuigt, zoals – zij het niet met betrekking tot overgangsrecht – Bavinck tweemaal cijfermatig heeft geïllustreerd (Bavinck (2003) en Bavinck (2005)). Het wetsvoorstel ter reparatie van het baksteenarrest is een voorbeeld van een situatie waarin het aanvankelijk aangevoerde budgettaire argument voor de reparatie met terugwerkende kracht kennelijk niet zo betrouwbaar bleek te zijn (zie par. 1.1). Vergelijkbaar zijn twijfels die soms rijzen met betrekking tot de – nauw met het budgettaire argument samenhangende – hoegrootte van aankondigingseffecten; zie bijv. Bongard en Herreveld (1995), onderdeel 2, met betrekking tot de reparatiewetgeving in verband met overdrachtsbelasting en verkrijging economisch eigendom. Ook in adviezen van de Raad van State klinkt regelmatig twijfel door over de door de staatssecretaris gestelde grootte van aankondigingseffecten of budgettaire belangen; zie par. 11.2.3.
- 34 Zie voor een of meer van deze factoren bijv. Van der Geld (1991), p. 34-35, Van Arendonk (1999), Happé (2001), p. 17-19 en NOB (2002), par. 2.5.

Gelet op de verwevenheid van de functies van wetgever en bestuur spreekt men ook wel van *duas politica*.³⁵ Kenmerkend voor het belastingrecht wordt geacht het 'bestuurscentrisme' van de fiscale wetgever.³⁶ Geopperd wordt dat dit ook invloed heeft op het wettelijk overgangsrecht.³⁷

De positie als direct belanghebbende vereist extra prudentie aan de zijde van de overheid.³⁸ Vergelijk ook de overweging van het EHRM in een zaak waarin het Nederlandse fiscale bodemrecht in geding is: 'a legislature may in principle resort to that device to ensure, in the general interest, that taxation yields as much as possible and that tax debts are recovered as expeditiously as possible. Nonetheless, it cannot be overlooked that, quite apart from the dangers of abuse, the character of legislation by which the State creates such powers for itself is not the same as that of legislation granting similar powers to narrowly defined categories of private creditors.'³⁹ De notie van waakzaamheid met betrekking tot terugwerkende kracht van wetgeving wanneer dat van invloed is op rechtsverhoudingen waarbij de overheid een van de partijen is, komt overigens ook tot uitdrukking in de jurisprudentie van het EHRM.⁴⁰

Tegenover de voornoemde drie kenmerken die alle een positieve invloed hebben op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel, staat een vierde kenmerk. Dit betreft het kenmerk dat het belastingrecht bij uitstek een rechtsgebied is waarin regels veelvuldig wijzigen.⁴¹ Deze veelvuldige wijzigingen staan weliswaar onmiskenbaar op gespannen voet met rechtszekerheidsaspecten als duurzaamheid en bestendigheid van het recht, maar het kenmerk is wel een gegeven. Weinig reëel zijn daarom in beginsel verwachtingen dat een regel in het belastingrecht langdurig onveranderd zal blijven.⁴² Aan de negatieve invloed die het kenmerk van veranderlijkheid in het algemeen heeft op het gewicht van verwachtingen, doet niet af dat sommige regels juist zeer bestendig zijn. Dit laatste duidt er wel op dat in een concreet geval niet kan worden volstaan met de abstracte vaststelling dat het belastingrecht een veranderlijk rechtsgebied betreft. Een concrete toets is nodig om te bepalen in hoeverre burgers redelijkerwijs op de duurzaamheid van de desbetreffende regel konden afgaan. Relevante omstandigheden zijn daarbij bijvoorbeeld de aard van de regel, in hoeverre de regel past binnen het systeem en hoe lang de regel al bestaat (zie ook par. 11.4.5).⁴³

11.2.3 Financieel belang van de overheid

Het kenmerk dat bij belastingheffing financiële belangen van de burgers zijn gemoeid, kent een andere kant van de medaille: het financiële belang van de overheid. Het primaire

35 Happé (2001), die de stelling verdedigt dat het zwaartepunt van de macht steeds meer bij de staatssecretaris is komen te liggen.

36 Aldus Gribnau (2000), p. 200 die er tevens op wijst dat 'de wettelijke regels worden geformuleerd in intensieve samenspraak met de fiscus' en in dat verband over de 'partijdige wetgever' spreekt (p. 206).

37 Stevens (1980), p. 538 stelt bijvoorbeeld dat het 'toenemende gebruik van de terugwerkende kracht symptomatisch [is] voor de verschuiving van het zwaartepunt van de macht binnen het fiscale recht naar de uitvoering.'

38 Vgl. Munzer (1982), p. 470 en Kappelle (2000), p. 69.

39 EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 66.

40 Zie de ('onzuivere') belastingzaak – zij het in het kader van art. 6 EVRM – EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112: 'the Court is especially mindful of the dangers inherent in the use of retrospective legislation which has the effect of influencing the judicial determination of a dispute to which the State is a party', alsmede de niet-belastingzaak EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 35 e.v., met verwijzingen naar eerdere rechtspraak. Zie verder ook de art. 6 EVRM-jurisprudentie van het EHRM over het ingrijpen met wetgeving tijdens een lopende procedure, waarbij de overheid (in)direct betrokken is; zie uitgebreid bijlage D.5.3.

41 Vgl. Sampford (2006), p. 90.

42 Zie ook de eerste factor genoemd in par. 11.4.5.

43 Vgl. Popelier (1999), p. 186-188.

doel, en tevens de primaire rechtvaardiging, van belastingheffing is immers de financiering van overheidsuitgaven.⁴⁴ Een staat zonder belastingheffing is nauwelijks denkbaar. Voor de belangenafweging bij overgangsrechtsvorming is relevant dat er daarom vrijwel steeds een tegenbelang is tegenover het rechtszekerheidsbeginsel.

Aangetekend zij wel dat naar mijn mening terughoudendheid op haar plaats is wanneer het financiële belang het enige of het belangrijkste aangevoerde tegenbelang is.⁴⁵ Weinig bevredigend acht ik wanneer bijvoorbeeld wordt afgezien van (een vorm van) eerbiedigende werking met *enkel* het argument dat daarvoor budgettair geen ruimte is.⁴⁶ Het al dan niet eerbiedigen louter laten afhangen van budgettaire mogelijkheden op het betreffende moment kan een zekere vorm van willekeur in zich hebben.

Ondanks dat het financiële belang niet te zwaar moet worden ingezet als 'tegenbelang', zie ik dit belang van de overheid wel degelijk, gelet op het primaire doel van belastingheffing, als een tegenbelang dat kan en moet worden meegewogen bij de belangenafweging die bij overgangsrechtsvorming dient te worden gemaakt.⁴⁷ Van belang voor de legitimiteit van het oordeel – mede gelet op de voornoemde precaire dubbelrol van het Ministerie van Financiën en de moeilijkheid van controle door het parlement van data-argumenten (zie par. 11.2.2) – is dat dit argument goed wordt onderbouwd door de staatssecretaris.⁴⁸ Bovendien is het financiële belang vaak niet het enige tegenbelang, ook al worden andere tegenbelangen niet steeds expliciet benoemd. Dit houdt verband met een factor die maakt dat juist het financiële belang een zo complex belang is en die maakt dat het doen van ferme uitspraken moeilijk wordt. Deze factor betreft de verwantschap van het financiële belang met het gelijkheidsbeginsel in zeer ruime zin; ofwel kort gezegd: wat de ene burger minder betaalt, komt voor rekening van de gemeenschap en daarmee ook voor rekening van andere burgers.⁴⁹ Men komt bijvoorbeeld in een geval waarin wetgeving wordt geëntameerd die een bepaalde lacune repareert, wel eens de stelling tegen dat de wetgever zou moeten afzien van het verlenen van terugwerkende kracht tot het moment van een persbericht (zogenoemde 'wetgeven per persbericht'; zie par. 11.5), omdat de lacune al veel eerder in de literatuur is beschreven of door de wetgever had moeten zijn onderkend. Een dergelijke uitspraak snijdt in zoverre hout dat die 'onzorgvuldigheid' moet worden meegewogen (zie nader par. 11.8.3 over de zorgplicht), maar geeft er te weinig blijk van het gelijkheidsbeginsel te hebben meegewogen.

Van belang in verband met het budgettaire argument is voorts dat de aard van het belastingrecht zich ertegen verzet om dit argument *a priori* te diskwalificeren in het kader van, bijvoorbeeld, het vraagstuk of terugwerkende kracht geoorloofd kan zijn. Wanneer de

44 Vgl. Hofstra/Niessen (2002), p. 1 en Wattel (1992), p. 16.

45 Vergelijk – zij het in het kader van art. 6 EVRM en zij het geen belastingzaak – EHRM 11 april 2006, EHRC 2006/70 (*Cabourdin*), r.o. 36-37. Kritisch over het budgettaire argument in het kader van overgangsrechtsvorming – in meer en minder mate – bijv. Prast (1978), p. 17, Van Mens (1988), p. 15, Niessen (2000), Aardema (2003), p. 2, en Cornelisse (2004), p. 164, alsmede buiten het belastingrecht bijv. Janse de Jonge (2000), p. 500 en Brouwer (2003), p. 73.

46 In vergelijkbare zin Weggeman (2001), p. 61.

47 Vgl. Knigge (1984), p. 147, Koning (1990), p. 309, Popelier (1999), p. 195, Kappelle (2000), p. 68 en 270, en Weggeman (2001), p. 61. Dat (grote) budgettaire gevolgen een reden voor het verlenen van terugwerkende kracht kunnen zijn, wordt soms ook expliciet aanvaard; zie bijv. Geppaart (1978), p. 110, Langereis in Prast (1978a), p. 28 en Stevens (2002), p. 1338.

48 Daarbij kan worden gedacht aan de verantwoording van de wijze van berekening en van de veronderstellingen die aan de berekening ten grondslag liggen; vgl. de Raad van State in Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3.

49 Vgl. Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 14, alsmede de Amerikaanse belastingzaak *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), waarin terugwerkende kracht van reparatiewetgeving tegen belastingontwijking werd gesanctioneerd, welke terugwerkende kracht zich uitstrekte tot vóór het moment van aankondiging van de reparatiewetgeving; in verband met het argument dat het dreigende budgettaire verlies ook had kunnen worden opgevangen door verhoging van de tarieven in de toekomst, overwoog de *Supreme Court* dat een dergelijke verhoging 'would have burdened equally "innocent" taxpayers.'

budgettaire belangen dermate groot zijn dat fundamentele problemen met de financiering van overheidstaken dreigen te ontstaan, kan het budgettaire belang niet worden genegeerd. Een concreet voorbeeld is, zo leid ik althans uit de parlementaire geschiedenis af, de WIR-temporiseringswet. De rechtvaardiging van de vergaande formeel en materieel terugwerkende kracht die verbonden was aan de WIR-temporiseringswet, bestond in feite voornamelijk uit (zeer grote) budgettaire belangen, hetgeen kennelijk zowel door de Raad van State, het parlement als het bedrijfsleven werd gebillijkt (zie uitgebreider par. 11.11.5).

Voorts dient bedacht te worden dat ingeval een wijziging van een regeling wordt gebruikt ter, of (politiek) wordt gekoppeld aan de, financiering van een andere (al dan niet fiscale) regeling of activiteit, bijvoorbeeld het verlenen van eerbiedigende werking meebrengt dat in zoverre minder geld beschikbaar komt voor die andere regeling of activiteit. Indirect kan derhalve via het budgettaire belang een ander af te wegen 'tegenbelang', namelijk het doel dat met die regeling of activiteit wordt beoogd, worden binnengehaald. Tot slot merk ik op dat nu het belastingrecht betreft het financiële belang ook vrijwel steeds minstens impliciet speelt wanneer bijvoorbeeld de omstandigheid 'aankondigingseffecten' (zie hierna en zie par. 11.3) of de omstandigheid 'fiscale grensverkenning' (par. 11.7) aan de orde is.

Wat de mate van acceptatie in de jurisprudentie van het meewegen van het financiële belang bij overgangsrechtsvorming betreft, zij in de eerste plaats opgemerkt dat wanneer fundamentele rechtsbeginselen in het geding zijn, rechters zich ogenschijnlijk veelal weinig gevoelig tonen voor het financiële belang van de overheid. In het kader van toetsing van belastingwetgeving in formele zin aan het gelijkheidsbeginsel, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad te kennen geven het budgettaire belang van de overheid niet te aanvaarden als een rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.⁵⁰ En zo overwoog het EHRM in de (niet-belasting)zaak *Pressos Compania Naviera* expliciet dat de – door de betreffende overheid als verweer aangehaalde – grote betrokken budgettaire belangen geen rechtvaardiging konden vormen voor de desbetreffende ontneming van eigendom (als gevolg van wetgeving met terugwerkende kracht).⁵¹ Verder is opvallend dat in gevallen waarin de belastingkamer van de Hoge Raad in (een vorm van) eerbiedigende werking voorziet wanneer hij 'omgaat', zulks gebeurt wanneer het omgaan negatief is voor burgers⁵² en niet wanneer het omgaan ten nadele van de overheidsschatkist strekt.⁵³ Toch zijn er ook duidelijke en minder duidelijke indicaties in de jurisprudentie dat het budgettaire belang van de overheid soms wel wordt meegewogen. Zo is het budgettaire belang volgens de Hoge Raad weliswaar geen aanvaarde rechtvaardigingsgrond voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, maar Wattel heeft scherp opgemerkt dat in de gevallen waarin de Hoge Raad een beroep op het gelijkheidsbeginsel tegen een belas-

50 HR 14 juni 1995, BNB 1995/252, r.o. 3.4.4.

51 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 43. Voorts wijst het EHRM in zijn jurisprudentie met betrekking tot art. 6 EVRM het financiële belang van de overheid af als enige rechtvaardiging voor het door middel van wetgeving ingrijpen op lopende procedures, al betreft het wel niet-belastingzaken; zie nader bijlage D.5.3.

52 Zie bijv. HR 13 november 1991, BNB 1992/109, HR 18 december 1991, BNB 1992/181 en HR 28 juni 2000, BNB 2000/275. In HR 1 februari 2008, BNB 2008/106 voorzag de rechter, ondanks dat hij ten nadele van belastingplichtigen omging, weliswaar niet in een vorm van eerbiedigende werking, maar een mogelijke reden daarvoor was dat de fiscus en de betreffende belanghebbende een ingroeieregeling hadden afgesproken voor het geval de fiscus de (proef)procedure zou winnen.

53 Zie bijvoorbeeld het in par. 1.1 genoemde baksteenarrest, alsmede – ondanks dat de arresten waarop werd teruggekomen, nog relatief recent waren geweest (1996) – het zogenoemde aankoopkosten deelnemingen-arrest (HR 24 mei 2002, BNB 2002/262). Kritisch over het niet toepassen van *prospective overruling* in dat laatste arrest bijv. Stevens (2005), p. 57.

tingwet in formele zin honoreerde, de budgettaire gevolgen verwaarloosbaar waren.⁵⁴ Verder wordt in de jurisprudentie – vooral van feitenrechters – waarin formeel terugwerkende kracht van belastingverordeningen in het geding is, soms het budgettaire belang van de (lokale) overheid erkend als een relevante omstandigheid voor de sanctionering van de terugwerkende kracht.⁵⁵ Tot slot kan gewezen worden op art. 1 Eerste Protocol EVRM, waarin uitdrukkelijk naar voren komt dat belastingheffing in principe een geoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht is. Aan de terughoudendheid die zowel het EHRM als de Hoge Raad tonen bij toetsing van materiële belastingwetgeving aan dat artikel, ook wanneer terugwerkende kracht aan de orde is,⁵⁶ ligt mogelijk – naast en in samenhang met eerbied voor de door de wetgever gemaakte keuzes (de bekende *wide margin of appreciation*) – mede erkenning van het financiële belang van de overheid ten grondslag.⁵⁷ Bovendien – voor zover mij bekend – ging het in zaken waarin het EHRM het budgettaire belang afwees als rechtvaardigingsgrond voor het verlenen van terugwerkende kracht steeds om niet-belastingzaken; open is daarom nog het antwoord op de vraag of hetzelfde geldt in belastingzaken.⁵⁸ In dit verband merk ik nog op dat de *U.S. Supreme Court* het financiële belang accepteert als een mee te wegen belang bij de beoordeling van terugwerkende kracht van reparatiebelastingwetgeving aan de vereisten van *due process*,⁵⁹ en dat ook de Belgische rechter het financiële belang van de overheid aanvaardt als een belang dat onder omstandigheden terugwerkende kracht van belastingwetgeving kan rechtvaardigen.⁶⁰

In de jurisprudentie valt een verschil op in opvatting tussen de (mede)wetgever en de Raad van State met betrekking tot het argument van budgettair belang bij overgangsrechtsvorming. Dat verschil is er niet zozeer met betrekking tot het vraagstuk of al dan niet eerbiedigende werking moet worden verleend. Zowel in de notitie van de staatssecretaris⁶¹ als in het algemene advies van de Raad van State⁶² ter zake komt namelijk het financiële belang expliciet naar voren als een relevante factor. Een verschil is er wel met betrekking tot het al dan niet verlenen van terugwerkende kracht aan wetgeving. In zijn notitie over terugwerkende kracht stelt de staatssecretaris expliciet onder het kopje ‘het inhoudelijke element’ dat ‘ingrijpende budgettaire gevolgen’ een rechtvaardigingsgrond kan zijn om

54 Wattel (1995), p. 203, die tevens erop wijst dat de Hoge Raad in het studeerkamer-arrest bij de vraag welke gevolgen dienden te worden verbonden aan de geconstateerde strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel, impliciet meewoog dat de budgettaire gevolgen te overzien waren (HR 17 november 1993, BNB 1994/36, r.o. 3.7). Ook Happé (1999), p. 51 vraagt zich af in hoeverre het budgettaire belang niet toch op de achtergrond een rol speelt bij de afweging van de rechter.

55 Zie bijv. expliciet Hof Den Bosch 29 juni 1988, BNB 1989/198, r.o. 7.5. Zie daarnaast HR 10 februari 1978, NJ 1979/217, waarin het financiële belang van bedrijfsverenigingen, die een door de wet toevertrouwde taak hadden, werd meegewogen.

56 Zie bijlage D.

57 Vergelijk voor het – al dan niet impliciet – meewegen van het financiële belang van de overheid bij de beoordeling van overgangsrecht in het licht van art. 1 Eerste Protocol EVRM, bijv. CRvB 11 september 2007, JB 2007/213 en de quasibelastingzaak CBB 4 juni 2008, AB 2008/345.

58 Het financiële belang komt namelijk wel als een relevante omstandigheid terug in de civiele belastingzaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 82, 109 en 112, waarin de betreffende terugwerkende kracht werd gesanctioneerd (vgl. bovendien ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 77). Zie nader bijlage D.4.6, D.5.3 en D.6.1.

59 *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994).

60 Zie bijv. Arbitragehof 7 december 2005, RW 2005/2006, 1251, met name r.o. B.19.10 en B.22.1.

61 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5-6. Het budgettaire argument komt in vele concrete overgangswetgevingscasus terug. Een enkele keer wordt het argument in tegengestelde zin gebruikt: de afwezigheid van budgettaire problemen wordt dan als een reden aangevoerd waarom in eerbiedigende werking wordt voorzien; zie bijv. Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, C, p. 26.

62 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5: ‘indien een belastingmaatregel, die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekent, materieel terugwerkende kracht krijgt, dient een belangenafweging te worden gemaakt tussen eerbiediging van lopende contracten ten tijde van de invoering van de nieuwe maatregel en het belang van de schatkist.’

formeel terugwerkende kracht te verlenen.⁶³ Voorts klinkt het financiële belang door in de rechtvaardigingsgrond 'het voorkomen van aankondigingseffecten'.⁶⁴ In zijn algemene advies over terugwerkende kracht noemt de Raad van State het budgettaire belang niet expliciet als rechtvaardigingsgrond. Wel noemt hij als een bijzondere omstandigheid die terugwerkende kracht kan rechtvaardigen de omstandigheid 'aanmerkelijke aankondigingseffecten'.⁶⁵ Hierin komt wel het budgettaire belang terug, omdat een belangrijk aspect (en effect) van een aankondigingseffect bij fiscale regelgeving immers veelal de budgettaire derving is. Niettemin blijkt uit concrete advisering van de Raad van State dat hij kritisch is wanneer een voorgestelde terugwerkende kracht alleen gegrond is op budgettaire motieven.⁶⁶ Dat de Raad van State minder gewicht toekent aan budgettaire argumenten, komt ook naar voren in de vereiste hoegrootheid van aankondigingseffecten. Terwijl in de notitie van de staatssecretaris wordt gesproken over een 'aankondigingseffect',⁶⁷ stelt de Raad van State een zwaardere eis, het moet namelijk gaan om 'aanmerkelijke aankondigingseffecten'.⁶⁸ De Raad is bovendien terughoudend met het accepteren van het budgettaire argument, wanneer het een *timing* kwestie betreft.⁶⁹ Voorts is tekenend voor de kritische houding dat de Raad van State niet steeds overtuigd is van de – door de staatssecretaris gestelde – aanwezigheid van voldoende grote aankondigingseffecten om de desbetreffende voorgestelde terugwerkende kracht te rechtvaardigen.⁷⁰

11.2.4 Aard van de betrokken belasting

Zoals reeds in het inleidende hoofdstuk (par. 1.4) aangegeven, heb ik bij mijn onderzoek vooral wijzigingen op het gebied van de inkomsten- en vennootschapsbelasting in het achterhoofd gehad. Dat neemt niet weg dat een groot deel van het onderzoek ook relevant is voor andere belastingen. Wel dient rekening te worden gehouden met de typische ken-

63 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3.

64 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3.

65 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3-4.

66 Bijvoorbeeld in het advies met betrekking tot de voorgestelde reparatie van het ex-warrant-arrest met terugwerkende kracht tot datum persbericht, gaf de Raad van State aan: 'Het enkele (...) feit dat het wetsvoorstel voorkomt dat een aanzienlijke budgettaire derving optreedt (...) rechtvaardigt naar het oordeel van de Raad van State niet de voorgestelde terugwerkende kracht' (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, B, p. 3). Kritisch was hij ook over de reparatie (met terugwerkende kracht) van het aankoopkosten deelnemingen-arrest en over het daarbij gebezigde budgettaire argument ter rechtvaardiging (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 4, p. 7 en 9). Ik neem voorts aan dat de Raad bijvoorbeeld niet kon instemmen met de onmiddellijke werking van de invoering van de verliesverrekeningsbeperkingsregel van art. 20, lid 4, Wet VPB 1969, aangezien – *a fortiori* – die invoering zelf reeds kritiek ondervond; de Raad gaf aan dat, gelet op de motivering van de staatssecretaris, de invoering van de regel die gericht was op de beperking van de negatieve budgettaire gevolgen van een arrest, louter pragmatisch en daardoor willekeurig leek te zijn (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 10, p. 7-8).

67 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3.

68 Zie bijv. Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. A, p. 3 en 4, en Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 5-6.

69 Bijv. Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. A, p. 3: 'Met betrekking tot het aankondigingseffect merkt de Raad op dat bij elke nieuwe vorm van belastingheffing sprake zal zijn van verschuivings-effecten. (...) Een gemis aan vervroegd geheven belasting ten opzichte van het huidige regime kan naar het oordeel van de Raad niet als budgettair verlies worden beschouwd.' Ook de staatssecretaris heeft overigens aangegeven een negatief budgettair effect dat uit een kaseffect bestaat, minder zwaar te laten wegen (Kamerstukken II, 2000-2001, 26 821, nr. 5).

70 Vgl. Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 1-2, Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. A, p. 3, Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, B, p. 3-4, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 4, p. 8-9, en Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10.

merken van de desbetreffende belasting bij de toepassing van de omstandighedenencatalogus.⁷¹ Ik volsta hier met een voorbeeld van de mogelijke relevantie van de soort belasting.

In par. 11.13 komt naar voren dat wanneer op het gebied van de inkomsten- en vennootschapsbelasting van een vrijstelling naar belastbaarheid wordt overgegaan, compartimentering het uitgangspunt dient te zijn. Op het gebied van omzetbelasting daarentegen lijkt mij compartimentering niet voor de hand liggend wanneer bijvoorbeeld het tarief voor bepaalde transacties zou wijzigen van 6% in 19%. Dit verschil kan onder meer worden verklaard door het feit dat bij de inkomsten- en vennootschapsbelasting de nadruk ligt op het belastingsubject en op de vergelijking tussen (de draagkracht van) rechtssubjecten, terwijl bij de omzetbelasting de transactie centraal staat en het accent ligt op gelijke behandeling van transacties (neutraliteitsbeginsel).⁷² Het verschil in aard van de belasting lijkt mij anderzijds mee te brengen dat bijvoorbeeld het verlenen van formeel terugwerkende kracht aan wetgeving bij omzetbelasting voor zover het de belastbare kant betreft, (nog) minder voor de hand ligt dan bij de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Bij inkomsten- en vennootschapsbelasting kan men zich nog iets voorstellen bij formeel terugwerkende kracht (bijvoorbeeld 'gaten' in de wetgeving repareren zodat naar de 'juiste' grondslag/draagkracht belasting wordt geheven). Bij een transactiebelasting als de omzetbelasting kan evenwel de 'juiste' heffing⁷³ normaliter niet worden bereikt door het verlenen van terugwerkende kracht omdat de transactie al heeft plaatsgevonden en de belasting daarom in beginsel⁷⁴ door de presterende ondernemer niet meer aan de afnemer in rekening kan worden gebracht.⁷⁵

11.3 AANKONDIGINGSEFFECTEN

Wanneer een wijziging in de regelgeving wordt aangekondigd die nadelig is, kunnen belastingplichtigen trachten nog snel transacties onder het bestaande recht te laten plaatsvinden. Dat effect wordt aangeduid als (positief⁷⁶) aankondigingseffect, anticipatie-effect of *announcement effect*.⁷⁷ Het aankondigingseffect kan zowel transacties betreffen die

71 Vergelijk voor de relevantie van de soort belasting bijvoorbeeld dat de wetgever expliciet heeft aangegeven de compartimenteringsleer normaliter wel van toepassing te achten bij wetswijzigingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling (vennootschapsbelasting), maar niet bij wetswijzigingen in de dividendbelasting (zie Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 6, p. 5). Instemmend met dat laatste uitgangspunt Albert (2005), p. 226, die stelt dat 'de compartimenteringsleer (...) naar zijn aard niet [dient] te worden toegepast op tijdstipbelastingen, zoals de overdrachts- en dividendbelasting (...), maar enkel op tijdvakbelastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting.'

72 Zie uitgebreider Braun (2005) over overgangsrecht op het terrein van de omzetbelasting.

73 De omzetbelasting veronderstelt een volledige afwenteling, aldus Van Hilten en Van Kesteren (2007), p. 217. Een uitdrukking daarvan zijn de permanente overgangsregels van art. 52 en 53 Wet OB 1968.

74 Tenzij bijvoorbeeld in een met art. 52 Wet OB 1968 vergelijkbare overgangsregel zou worden voorzien op basis waarvan de belastingplichtige ondernemer de bevoegdheid zou hebben de meer verschuldigde belasting te vorderen bij de afnemer.

75 Vgl. Van Soest (1962), p. 42.

76 In de literatuur (bijv. Popelier (1997), p. 586-588) wordt wel een onderscheid gemaakt tussen een 'positief aankondigingseffect' en een 'negatief aankondigingseffect' om aan te duiden dat de aankondiging van een wijziging als effect kan hebben dat burgers handelingen gaan verrichten respectievelijk handelingen gaan uitstellen (vgl. ook par. 2.6.1 waarin ik over negatieve en positieve anticipatie spreek). Hier gaat het derhalve om een positief effect. De termen 'positief' en 'negatief' kunnen overigens verwarring oproepen, omdat ze ook zouden kunnen worden opgevat als een waardeoordeel c.q. een oordeel over de wenselijkheid van het optreden van het effect, en de etiketten in dat geval anders kunnen zijn. Zo worden de hier aan de orde zijnde 'positieve effecten' juist veelal 'negatief' gewaardeerd.

77 In een advies met betrekking tot een niet-fiscaal wetsvoorstel definieert de Raad van State het aankondigingseffect als: 'gedrag dat wordt geïnspireerd door de aankondiging van een voorgenomen wetswijziging en dat in de periode tot invoering van die wijziging ernstig afbreuk doet aan de met het voorstel beoogde effecten' (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3).

worden vervroegd (maar die dus wel zouden plaatsvinden), als transacties betreffen die anders *niet* zouden hebben plaatsgevonden. Wat de laatstgenoemde categorie betreft kan het aankondigingseffect vooral aan de orde zijn wanneer aangekondigd wordt dat een bepaalde mogelijkheid tot belastingbesparing wordt gerepareerd, van welke mogelijkheid (een deel van de) belastingplichtigen zich eerder niet bewust waren.⁷⁸

Grofweg kunnen er twee, zich soms tegelijk voordoende, redenen zijn voor belastingplichtigen om te anticiperen op nieuwe wetgeving. De eerste reden betreft de directe toepassing van het bestaande recht: een bepaalde transactie wordt uitgevoerd met het oog op de voordeligere fiscale behandeling van die transactie onder dat bestaande recht. De tweede reden betreft het voorsorteren op (verwachte) eerbiedigende werking: een rechtspositie wordt ingenomen die naar verwachting zal worden geëerbiedigd, waardoor nog een zekere tijd van het voordeligere oude recht kan worden geprofiteerd.

Anders dan de meeste van de overige omstandigheden die in dit hoofdstuk aan bod komen, heeft de omstandigheid dat naar verwachting aankondigingseffecten zich zullen voordoen, niet zozeer een invloed op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel als wel op dat van de ‘tegenbelangen’. Zij heeft een positieve invloed op het gewicht van de ‘tegenbelangen’, omdat een aankondigingseffect het ‘doel van het recht’, in het bijzonder dat van de nieuwe regel,⁷⁹ gedeeltelijk erodeert (zie ook par. 6.3.4).⁸⁰ In het belastingrecht kan een negatief gevolg van een aankondigingseffect zijn een lagere belastingopbrengst. Voorts kan een negatief gevolg zijn een verstoring van de markt.⁸¹ De omstandigheid dat aankondigingseffecten zich naar verwachting zullen voordoen, kan een van de redenen zijn om terugwerkende kracht tot de datum van de aankondiging te verlenen of eerbiedigende werking te beperken tot rechtstoestanden die vóór de datum van aankondiging zijn ontstaan. Omdat de omstandigheid zeer nauw verbonden is met het fenomeen ‘wetgeven per persbericht’ ga ik hier niet in op de aanvaarding ervan als relevant in de diverse rechtsbronnen, maar kom ik daarop terug in par. 11.5.

Een heikel punt betreft de vraag hoe groot een aankondigingseffect zou moeten zijn om terugwerkende kracht te rechtvaardigen. Bij veel wijzigingen die nadelig zijn voor burgers, zal er immers een aankondigingseffect zijn.⁸² Bij de beantwoording van die vraag zou naar mijn mening in elk geval de reden van de wijziging moeten meewegen (zie par. 11.5.5).

Verder merk ik op dat de (mede)wetgever een moeilijke ‘bewijspositie’ heeft met betrekking tot de grootte van de aankondigingseffecten.⁸³ Het is immers lastig met harde feiten te bewijzen hoe groot de aankondigingseffecten zullen zijn, juist omdat die effecten als het goed is niet zullen optreden wanneer de wetgever die effecten tracht te voorkomen door middel van het instrument ‘wetgeven per persbericht’.⁸⁴ Dat het moeilijk is voor de

78 Vgl. HR 14 december 2007, BNB 2008/37, r.o. 2.4.5.

79 Ingeval reparatiewetgeving in verband met misbruik of oneigenlijk gebruik aan de orde is en het mogelijke aankondigingseffect daarom zou bestaan uit een toename van dat misbruik of oneigenlijk gebruik, dan zou dat aankondigingseffect ook het doel van de oude regel verder eroderen (zie par. 6.3.4 en 11.7.2).

80 Vgl. de niet-belastingzaak HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (*Pardini*), r.o. 24.

81 Vgl. Fisch (1997), p. 1089 en Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 29.

82 Vgl. de Raad van State in Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. A, p. 3.

83 Zoals in par. 11.2.3 opgemerkt verschillen de staatssecretaris en de Raad van State soms van mening over de hoegrootte van de aankondigingseffecten.

84 Vgl. Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 503. Soms geeft de staatssecretaris ruiterlijk toe dat de omvang van de mogelijke aankondigingseffecten niet te bepalen is (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 4, p. 8-9).

wetgever om, anders dan met argumenten gebaseerd op gezond verstand, aankondigings-effecten aannemelijk te maken, komt *par excellence* naar voren in de *Stichting Goed Wonen II* procedure. Het Hof van Justitie EG had in zijn uitspraak een soort verwijzingsopdracht gegeven aan de Hoge Raad om te bepalen of het risico van aankondigingseffecten voldoende groot was om de terugwerkende kracht van de desbetreffende reparatiewetgeving te rechtvaardigen.⁸⁵ In het arrest van de Hoge Raad⁸⁶ is terug te vinden dat aan de staats-secretaris een aantal vragen is voorgelegd waarin op relatief gedetailleerde wijze om een nadere onderbouwing van het risico van aankondigingseffecten wordt verzocht. Ondanks dat het – in het arrest weergegeven – antwoord op die vragen naar het mij voorkomt (a) weinig nieuws bevatte ten opzichte van hetgeen in de parlementaire behandeling naar voren was gebracht,⁸⁷ (b) vooral een onderbouwing bevatte van het aanwezig zijn van het risico en niet zozeer ook van de grootte ervan, (c) voornamelijk bestond uit gezondverstand-redeneringen (d) zonder ondersteuning door cijfermateriaal of andere enigszins harde informatie, nam de rechter er – naar mijn mening overigens terecht – genoegen mee. Uit het oordeel komt verder naar voren dat het nauwelijks een echte bewijskwestie betreft als wel dat de te berde gebrachte redenering werd geaccepteerd; de rechter sprak niet over ‘aannemelijk’ of iets in die trant maar oordeelde dat het aangevoerde ‘steekhoudend’ was. Ter onderbouwing van zijn oordeel dat het risico van aankondigingseffecten voldoende groot was, wees de Hoge Raad mede op het gevaar dat juist door de aankondiging van de wetwijziging belastingplichtigen werden geattendeerd op de mogelijkheid een belastingbesparende constructie uit te voeren.

Dat het aannemelijk maken van een bepaalde grootte van aankondigingseffecten lastig is, neemt niet weg dat er in een concreet wetgevingsgeval factoren kunnen zijn die indicatief zijn voor de grootte. Een factor is of anticipatie gemakkelijk is. Zo heeft de wetgever wel eens afgezien van terugwerkende kracht omdat naar zijn inschatting de aankondigingseffecten beperkt zouden zijn, gelet op de relatieve ingewikkeldheid en tijdrovendheid van de handelingen die belastingplichtigen zouden moeten verrichten voor de desbetreffende constructie.⁸⁸ Een tweede factor is of bij een eerdere vergelijkbare wijziging het instrument ‘wetgeven per persbericht’ is ingezet teneinde aankondigingseffecten te voorkomen. Zo kan een negatieve indicatie voor de grootte van een aankondigingseffect zijn dat relatief kort voor de desbetreffende wijziging reeds een versobering van diezelfde regeling heeft plaatsgevonden zonder dat het instrument ‘wetgeven per persbericht’ is ingezet.⁸⁹ Niet alleen maakt het feit dat eerder niet naar het instrument is gegrepen minder aannemelijk dat er opeens wel een belangrijk aankondigingseffect is. Ook het gegeven dat er eerder een versobering is geweest waarbij juist ruimte was voor anticipatie door burgers, kan een negatieve indicatie zijn voor de grootte van het aankondigingseffect indien een dergelijk effect al bij die eerdere versobering is of kon zijn opgetreden en het effect daarvoor al in belangrijke mate is ‘uitgewerkt’.⁹⁰ Dat eerder een versobering heeft plaatsgevonden zonder dat het instrument ‘wetgeven per persbericht’ is ingezet, is echter niet zonder meer richtinggevend. De wijzigingen kunnen namelijk wat het mogelijke aankondigingseffect betreft te zeer verschillen. Niet alleen kan de nieuwe wijziging ten opzichte van de eerdere wijziging een grotere versobering bevatten. Bij bijvoorbeeld een fiscale

85 HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 39.

86 HR 14 december 2007, BNB 2008/37.

87 In gelijke zin Bijl in onderdeel 4 van zijn noot in BNB 2008/37.

88 Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 5, p. 32.

89 Vgl. de Raad van State in zijn advies met betrekking tot de terugwerkende kracht van het vervallen van de pc-privéregeling (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10). Vgl. ook Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 2, waarin de Raad van State de grootte van de aankondigingseffecten betwijfelt omdat de reparatiemaatregel al op een eerder moment was aangekondigd.

90 Hetzelfde geldt *mutatis mutandis* wanneer de betreffende regeling eerder in een wetsvoorstel was opgenomen (maar uiteindelijk niet ingevoerd) en toen niet in terugwerkende kracht was voorzien om aankondigingseffecten te voorkomen; vgl. de Raad van State in Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 4, p. 8-9.

beleidsmatige regeling – zoals de pc-privéregeling – speelt mee dat er een negatieve correlatie kan bestaan tussen de hoogte van de faciliteit en het aantal belastingplichtigen dat *volledig* van die faciliteit gebruikmaakt; het aankondigingseffect van een nieuwe versobering kan daarom *ceteris paribus* groter zijn dan dat van een eerdere versobering. Een derde factor is de grootte van het voordeel dat anticiperen zou hebben voor belastingplichtigen, zowel in absolute zin als in relatieve zin (i.e. in vergelijking met de mogelijke kosten van anticipatie).⁹¹ Verder zijn er factoren die relevant zijn in verband met de inschatting van de effecten van de aankondiging van antimisbruikregelgeving, bijvoorbeeld de mate van publiciteit die de te bestrijden constructie krijgt in de (vak)pers, de hoeveelheid reeds bestaande constructies en in hoeverre een constructie door financiële adviseurs en instellingen op de markt als een ‘product’ wordt aangeboden.⁹² Tot slot is de notie van belang dat belastingplichtigen zich niet alleen door fiscale prikkels laten leiden; niet-fiscale overwegingen spelen bij beslissingen evenzeer een rol, waardoor niet steeds zonder meer kan worden aangenomen dat aanmerkelijke aankondigingseffecten zullen optreden.⁹³

11.4 VOORZIENBAARHEID VAN DE WIJZIGING (I)

11.4.1 Inleiding

De omstandigheid dat een wijziging reeds voorzienbaar was, is een relevante omstandigheid bij de belangenafweging.⁹⁴ Deze omstandigheid maakt dat aan het rechtszekerheidsbeginsel minder gewicht toekomt en daarmee dat de belangenafweging eerder in het voordeel van de tegenbelangen uitvalt.

De omstandigheid voorzienbaarheid en de genoemde invloed op de belangenafweging is niet alleen terug te zien in de legisprudentie,⁹⁵ maar ook in de jurisprudentie. Zij komt terug als relevant in de nationale rechtspraak met betrekking tot toetsing van (formeel en

91 Vgl. Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 503. Relevant kan zijn de mate van zekerheid van het belastingvoordeel wanneer wordt geanticipeerd; zo achtte de Raad van State het sluiten *en masse* van optieovereenkomsten niet aannemelijk gelet op de sterke bewegelijkheid van de aandelenkoersen (Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 5).

92 Vgl. Kamerstukken II, 1975-1976, 14 053, nr. 3, p. 6-7, Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 20-21, Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 29, en Kamerstukken II, 2000-2001, 27 896, nr. 3, p. 10-11, alsmede de Raad van State in Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3.

93 Vgl. de Raad van State in Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, B herdruk, p. 7.

94 De opvatting van wetgevingsjurist Verhoeven (2005), p. 16 dat ‘of een wetswijziging al dan niet voorzienbaar is, geen criterium [is] om al dan niet met overgangsrecht te komen’, acht ik dan ook onjuist. Mogelijk dat Verhoeven heeft willen stellen dat de onvoorzienbaarheid van een wijziging geen reden is om bijvoorbeeld in eerbiedigende werking te voorzien, maar – wat er van dit laatste ook zij – de auteur miskent mijns inziens in elk geval dat wanneer een wijziging *wél* voorzienbaar is, dit van invloed is op het te vormen overgangsrecht.

95 Bijv. Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3 en 4 en in zijn algemene advies over terugwerkende kracht stelt de Raad van State de – overigens zwaardere eis – van ‘kenbaarheid’ (Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1). Het belang dat de (mede)wetgever hecht aan voorzienbaarheid in het kader van terugwerkende kracht van wetgeving blijkt bijvoorbeeld ook uit situaties waarin – al dan niet na een daartoe strekkend advies van de Raad van State – een wetsvoorstel wordt aangepast opdat de eerder voorgestelde terugwerkende kracht wordt beperkt tot het moment waarop die terugwerkende kracht voorzienbaar was; zie bijv. Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 13, Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, A, p. 25, en Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 8.

materieel) terugwerkende kracht van belastingverordeningen,⁹⁶ in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG waarin overgangsrecht aan het communautaire vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel wordt getoetst,⁹⁷ en in jurisprudentie met betrekking tot toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan art. 1 Eerste Protocol EVRM.⁹⁸

Het is evenwel niet gemakkelijk aan te geven wanneer een wijziging 'voorzienbaar' is.⁹⁹ Als criterium lijkt 'voorzienbaarheid' aan een euvel dat vergelijkbaar is met dat van het criterium 'gerechtvaardigde verwachtingen' (vergelijk par. 8.2.4). Het is geen scherp criterium omdat het antwoord op de vraag of iets voorzienbaar is voor rechtssubjecten, afhangt van de omstandigheden van het geval en van de eisen die aan rechtssubjecten worden gesteld betreffende de waakzaamheid.¹⁰⁰ Daarom en mede omdat die omstandigheden overlap hebben met de omstandigheden die relevant zijn voor de vraag of er gerechtvaardigde verwachtingen zijn (en die in dit hoofdstuk aan de orde komen), volsta ik hierna met het noemen van enige algemene punten.

Opgemerkt zij verder dat de voorzienbaarheid van een wijziging niet een kwestie van alles of niets maar een kwestie van graad is.¹⁰¹ Een wijziging is in meer of mindere mate voorzienbaar. 'In zeker opzicht is niets volkomen onvoorzienbaar, terwijl in ander opzicht niets volkomen voorzienbaar is.'¹⁰² Een voorzienbaarheidsgraad is bijvoorbeeld het 'rekening moeten houden met' een wijziging.¹⁰³ De mate van voorzienbaarheid kan verschillen in de tijd. Dat bijvoorbeeld de aftrekbaarheid van de hypotheekrente op enig moment ter discussie staat, betekent alleen dat mogelijkwerwijs de aftrek zal worden beperkt. Het kan ook zijn dat de aftrek in het geheel niet, of pas vele jaren later, zal worden beperkt. De voorzienbaarheid kan sterker worden bijvoorbeeld (a) naarmate meer politieke partijen de aftrekbeperking in hun (verkiezings)programma hebben opgenomen; (b) indien de politieke partijen die voor aftrekbeperking zijn, de regering gaan vormen; (c) indien in het regeerakkoord de aftrekbeperking is opgenomen; (d) indien in de ministerraad is besloten dat renteaftrek zal worden beperkt, etc. Daar speelt bovendien nog doorheen dat het relevant is welke verwachtingen zijn gewekt door politieke partijen over de inhoud van het

96 Met betrekking tot formeel terugwerkende kracht HR 7 maart 1979, BNB 1979/125, HR 30 mei 1984, BNB 1984/255 (althans onderdeel 3 van de conclusie van Moltmaker), en HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59, alsmede Hof Den Haag 3 september 1985 (te kennen uit HR 22 oktober 1986, BNB 1987/4), Hof Den Bosch 29 juni 1988, BNB 1989/198, Hof Leeuwarden 8 oktober 2004, Belastingblad 2004/1332, Hof Leeuwarden 1 september 2005, Belastingblad 2005/1133, en Hof Den Bosch 14 juli 2008, NTFR 2008/1830, alsook A-G Wattel in zijn conclusie van 29 oktober 2008, NTFR 2008/2317 in een nog aanhangige zaak. Zie HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4, r.o. 4.5 in een zaak waarin materieel terugwerkende kracht aan de orde was.

97 Zie HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 81 en HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 43-44 (zie ook bijlage E.4.3 en E.4.4); en voorts voor niet-belastingzaken bijlage E.3.5. Verder klinkt de omstandigheid 'voorzienbaarheid' door in de rechtspraak waarin wordt overwogen dat burgers de wijziging konden verwachten (of varianten als 'bedacht moesten zijn op' en 'rekening dienden te houden met'), zie nader bijlage E.3.3.

98 Vgl. EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*). In de nationale rechtspraak blijkt het meewegen van de omstandigheid 'voorzienbaarheid' vooral uit de conclusies van de advocaten-generaal, zoals A-G Wattel in onderdeel 7.11-7.16 van zijn conclusie bij HR 28 februari 2001, BNB 2001/198 (zie later HR 12 september 2003, BNB 2003/352) en in onderdeel 6.14 van zijn conclusie voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137.

99 Vgl. Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 432 e.v.

100 Vgl. Van Ravels (2005), m.n. p. 32 e.v., zij het in het kader van de kwestie of schadevergoeding bij rechtmatige overheidsdaad op haar plaats is, waarbij de vraag speelt of de desbetreffende overheidsdaad onvoorzienbaar is.

101 Kaplow (1986), p. 525 en Van Ravels (2005), p. 21-22.

102 Van Ravels (2005), p. 13. Vgl. Laitos (1997), p. 101.

103 Vgl. Van Ravels (2005), p. 44 die verwijst naar HR 15 oktober 2004, NJ 2005/67, r.o. 3.8: 'Het hof heeft niet geoordeeld dat het Wijzigingsbesluit voorzienbaar was, maar slechts dat [de betreffende rechtssubjecten; MP] (...) in ieder geval rekening ermee hadden moeten houden dat (...) de wetgever de (...) regeling in voor hen nadelige zin zou opheffen.' Zoals in bijlage C.3.1 gemotiveerd, speelde deze graad van voorzienbaarheid wellicht een rol in HR 16 juli 1993, BNB 1993/282.

overgangsrecht; hoezeer bijvoorbeeld een politieke partij ook strijdt voor afschaffing van de renteaftrek, wanneer daarbij steeds uitdrukkelijk wordt vermeld dat die afschaffing gepaard zal gaan met een langlopende afbouwperiode, dan gaat van die partij niet bepaald het signaal uit dat burgers nu reeds bij hun beslissingen ernstig rekening dienen te houden met de niet-aftrekbaarheid in de toekomst. Met dit voorbeeld wil ik aangeven dat wanneer voorzienbaarheid als argument wordt aangevoerd, dit gepaard dient te gaan met de motivering vanaf welk moment een wijziging (voldoende) voorzienbaar was en op basis waarvan tot die conclusie kan worden gekomen.

11.4.2 'Wetgeven per persbericht'

Een bijzondere omstandigheid is de omstandigheid dat een wijziging is aangekondigd per persbericht. Deze omstandigheid is in die zin bijzonder dat de overheid zelf de omstandigheid creëert. Ofschoon het aankondigen van een wijziging per persbericht ook aan de orde kan zijn bij het beperken van eerbiedigende werking (zie par. 11.5.7), is de belangrijkste toepassing die bij het verlenen van formeel terugwerkende kracht. Ik reserveer de term 'wetgeven per persbericht' voor deze laatste toepassing. De term 'wetgeven per persbericht'¹⁰⁴ is uiteraard onzuiver; er wordt immers niet daadwerkelijk wetgegeven per persbericht. Met de term 'wetgeven per persbericht' wordt bedoeld op de situatie waarin eerst per persbericht wordt aangekondigd dat een wetsvoorstel zal worden ingediend dat voorziet in terugwerkende kracht tot de datum van dat persbericht, waarna uiteindelijk aan de wet terugwerkende kracht wordt verleend tot die datum. Omdat het fenomeen 'wetgeven per persbericht' zowel omstreden is als regelmatig voorkomt, ga ik er in par. 11.5 apart op in. Ik merk op dat er twee varianten van het 'wetgeven per persbericht' zijn te onderscheiden: de variant waarbij er alleen een persbericht wordt uitgevaardigd en waarbij de burger derhalve voor de inhoud van de aangekondigde wijziging aangewezen is op de inhoud van het persbericht, en de variant waarbij het uitvaardigen van het persbericht gebeurt tegelijk met indiening van het wetsvoorstel (of bijvoorbeeld een nota van wijziging) bij de Tweede Kamer en waarbij de burger voor de inhoud van de aangekondigde wijziging derhalve ook kan kennisnemen van het wetsvoorstel (zie par. 11.5.6).

Wat de invloed op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel betreft, zij hier reeds opgemerkt dat in de diverse rechtsbronnen (jurisprudentie en conclusies van advocaten-generaal,¹⁰⁵ de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht,¹⁰⁶ het algemene advies van de Raad van State over terugwerkende kracht,¹⁰⁷ concrete overgangswetgevingscasus en de daarbij behorende parlementaire behandeling,¹⁰⁸ en de literatuur¹⁰⁹) terugkomt dat de omstandigheid dat terugwerkende kracht eerder is aangekondigd per persbericht, een positieve factor is bij de beoordeling van de toelaatbaarheid van terugwerkende kracht tot het moment van het persbericht.

104 Vgl. 'government by media release' (Fisch (1997), p. 1079) en 'legislation by press release' (Sampford (2006), p. 156).

105 HR 8 februari 2002, BNB 2002/137, r.o. 3.4 en onderdeel 6.16 van de conclusie van A-G Wattel voor deze zaak, en onderdeel 11 van de conclusie van A-G Van Kalmthout voor HR 18 oktober 2001, BNB 2002/397. Vgl. tevens onderdeel 5.12 van de bijlage bij de conclusies van A-G Van den Berge voor HR 14 december 2001, BNB 2002/114 en HR 21 december 2001, BNB 2002/115. Zie verder bijv. HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 43-44, en de niet-belastingzaken HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (*Pardini*), r.o. 24-26 en CRvB 11 september 2007, JB 2007/213. Zie voorts Domskey (1995), p. 87-88 voor de *U.S. Supreme Court*.

106 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 4.

107 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-2.

108 Zie par. 11.5.5.

109 Bijv. Ploeger, Christiaanse, Zwemmer, Langereis, Nooteboom, Smid en Griffioen in Prast (1978a), Lievaart (1979), onderdeel II-6, Van Angeren (1984), p. 71, Koning (1990), p. 310, De Die (1991), p. 106, Popelier (1997), p. 585 (en Popelier (1999), p. 190), De Jonckheere (1998), p. 147, Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 433, Weggeman (2001), p. 75, Thuronyi (2003), p. 76, Happé en Pauwels (2005), p. 73, Loomer (2006), p. 69, en Sampford (2006), p. 157.

11.4.3 Varianten op aankondiging

De omstandigheid dat terugwerkende kracht aangekondigd is per persbericht, is een specifieke vorm van de meer algemene omstandigheid dat belastingplichtigen op de hoogte konden zijn van de (mogelijke) terugwerkende kracht. Een andere situatie is dat de terugwerkende kracht voorzienbaar is vanwege een hogere rechtsregel. Te denken valt in de eerste plaats aan de situatie dat in een regel is neergelegd dat bepaalde regelgeving van lagere orde kan worden aangepast in overeenstemming met de lijnen uitgezet in die regel van hogere orde en dat aan die wijziging terugwerkende kracht kan worden verleend tot een datum gelegen op of na het moment van inwerkingtreding van die regel van hogere orde.¹¹⁰ Het rechtszekerheidsbeginsel – alsook het zorgvuldigheidsbeginsel – brengt dan wel mee dat de lagere regelgeving met de nodige voortvarendheid dient te worden aangepast.¹¹¹ Een tweede situatie betreft het geval dat op enig moment duidelijk wordt dat een wet in formele zin in strijd is met het EG-recht. Gedacht kan worden aan het moment waarop de Commissie bij beschikking aangeeft dat zij een wet in strijd acht met het EG-recht of – zij het dat dan de mate van voorzienbaarheid een graad lager is¹¹² – het moment waarop de Commissie een onderzoek inleidt naar de strijdigheid van die bepaling met het EG-recht. Zo had bijvoorbeeld de terugwerkende kracht die is verleend aan de wet waarbij geregeld is dat het CFM-regime vervalt, als belangrijkste reden dat het CFM-regime door de Commissie werd aangemerkt als ongerechtvaardigde staatssteun.¹¹³

110 Vgl. Hof Leeuwarden 1 september 2005, Belastingblad 2005/1133, die in een dergelijk geval de terugwerkende kracht voorzienbaar en gerechtvaardigd achtte. Vgl. ook het geval in CBB 15 juni 1988, AB 1988/570, waarin de terugwerkende kracht van een algemeen verbindende regeling werd gesanctioneerd reeds omdat die regeling uitvoering gaf aan een EG-verordening die een zekere ingangsdatum dicteerde.

111 Vgl. CRvB 20 januari 1994, AB 1994/259, alwaar aan de orde was dat in de desbetreffende, in 1979 ingevoerde, wijzigingswet was voorzien dat in de te wijzigen gemeentelijke verordeningen voor zover nodig overeenkomstige overgangsbepalingen zouden worden opgenomen als vermeld in de wijzigingswet. De in het geding relevante verordening werd pas in 1989 gewijzigd en aan de relevante bepaling werd terugwerkende kracht verleend tot 1 januari 1979. De Centrale Raad van Beroep stelde eerst vast dat de bestreden beslissing in overeenstemming is met de verordening en dat niet gebleken is dat de overgangsregeling van de verordening strijdig zou zijn met de wijzigingswet. Vervolgens oordeelde hij echter dat in het desbetreffende bijzondere geval 'toepassing van de desbetreffende voorschriften zozeer in strijd komt met de rechtszekerheid dat die bepalingen buiten toepassing moeten worden gelaten' en dat 'in dit geval sprake is van een zodanige inbreuk op het tot de algemene rechtsbeginselen behorende beginsel der rechtszekerheid, dat toepassing van de verordening (...) geen rechtsplicht meer kan zijn.'

112 Vgl. GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (*Koninklijke Friesland Foods*), r.o. 132-133.

113 Wet van 15 september 2005, Stb. 468; Kamerstukken II, 2004-2005, 29 998, nr. 3, p. 1-3. De desbetreffende terugwerkende kracht (met eerbiedigende werking) strekte zich uit tot 11 juli 2001, zijnde het moment waarop de Commissie het onderzoek had ingeleid. In dat verband merk ik op dat in GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (*Koninklijke Friesland Foods*) werd overwogen: 'Ongeacht het definitieve karakter van de autonome rechtsgevolgen die de inleiding van de formele onderzoeksprocedure (...) teweegbrengt, kan de inleiding (...) in casu (...) niet worden geacht vooruit te lopen op de kwalificatie van deze regeling door de Commissie in haar eindbeschikking. Derhalve kon een voorzichtige en bezonnen marktdelnemer op basis van uitsluitend de beschikking van 11 juli 2001 niet voorzien, dat de bestreden [eindbeschikking; MP] zou worden gegeven.' Deze nuancering van de voorzienbaarheid door de beschikking van 11 juli 2001 kan naar mij voorkomt niet worden losgezien van het desbetreffende voorliggende geval, te weten dat de betrokken belastingplichtige die vóór 11 juli 2001 wel reeds een CFM-beschikking had aangevraagd maar nog niet had verkregen op die datum, niet in aanmerking kwam voor een overgangperiode in tegenstelling tot belastingplichtigen die op dat moment wel reeds een CFM-beschikking hadden. Mogelijk dat het GvEA anders had geoordeeld over de voorzienbaarheid bij belastingplichtigen die na 11 juli 2001 een verzoek om een CFM-beschikking hadden ingediend. Men kan zich bovendien afvragen of er inderdaad geen sprake is van voorzienbaarheid op basis van de beschikking, nu immers het Hof van Justitie EG aan een 'voorzichtige en bezonnen marktdelnemer' relatief hoge eisen stelt (zie bijlage E.3.4); het beroep tegen de uitspraak van het GvEA zal hierover mogelijk uitsluitend bieden (zaak C-519/07).

11.4.4 Evidente omissie

De voorzienbaarheid van een wijziging kan gelegen zijn in de oude regelgeving. De oude regelgeving kan een omissie bevatten, die dermate evident is dat voorzienbaar is dat de wetgever tot reparatie zal overgaan, althans dat duidelijk is dat er sprake is van een fout van de wetgever. Aan het rechtszekerheidsbeginsel komt dan minder gewicht toe. Bovendien kan wanneer een evidente omissie niet met terugwerkende kracht wordt gerepareerd, het aspect van duidelijkheid van de rechtspositie in het geding zijn, omdat dan onduidelijk kan zijn wat rechtens dient te gelden voor de periode tot aan het feitelijke ingangstijdstip van de reparatiewetgeving. Ik kom in par. 11.11.6 terug op de omstandigheid 'evidente omissie'.

11.4.5 Voorzienbaarheid; enige factoren

Hoe meer een wijziging voorzienbaar is, hoe minder gewicht toekomt aan verwachtingen over het ongewijzigd blijven van het recht op dat punt. Voorzienbaarheid is zoals eerder aangegeven een graduele grootheid en het is moeilijk om aan te geven in hoeverre een wijziging voorzienbaar is (zie par. 11.4.1). Ik ga hierna in op een aantal relevante factoren.

Een algemene factor is de notie dat burgers niet erop mogen vertrouwen dat regelgeving ongewijzigd zal blijven.¹¹⁴ Dit geldt ook voor het belastingrecht, zeker op een deelreïnen waarin regels veelvuldig wijzigen (vergelijk par. 11.2.2).

Een tweede algemene factor is de lengte van de tijdshorizon. Mede gelet op de eerstgenoemde factor komt naar mijn mening minder gewicht toe aan verwachtingen over het ongewijzigd blijven van het recht naarmate de tijdshorizon langer is (vergelijk par. 6.4.4).

Een derde factor zijn nieuwe maatschappelijke of technologische ontwikkelingen. Van een belastingplichtige mag tot op zekere hoogte worden gevraagd dat hij voor dergelijke ontwikkelingen oog heeft en dat hij zijn verwachtingspatroon daarop aanpast. Een nieuwe ontwikkeling of een intensivering van een ontwikkeling kan meebrengen dat het meer voorzienbaar wordt dat de regels worden aangepast aan de desbetreffende ontwikkeling.

Een vierde factor is de hoedanigheid van de belastingplichtige voor wie de desbetreffende wijziging relevant is. Aan ondernemers, althans belastingplichtigen die fiscaal geadviseerd worden, kunnen hogere eisen worden gesteld dan aan een gewone particulier in de zin dat zij meer alert dienen te zijn op wijzigingen in de regelgeving.¹¹⁵

114 Vgl. Donner (1984), p. 460, Scheltema (1984), p. 544, Kaplow (1986), p. 523, Domskey (1995), p. 80, Weggeman (2001), p. 60, Brouwer (2003), p. 69, en Sampford (2006), p. 90. Bij deze algemene factor is de aard van het rechtsgebied van belang; bij sterk gereguleerde gebieden waarin veelvuldig wijzigingen optreden, speelt de factor een belangrijke rol (zie bijlage E.3.3 met betrekking tot jurisprudentie van het Hof van Justitie EG).

115 Vgl. ook par. 11.5.4 (met verwijzingen), waarin het standpunt wordt ingenomen dat de techniek van het 'wetgeven per persbericht' minder geschikt is wanneer de adressaten particulieren zijn dan wanneer de adressaten ondernemers zijn die over fiscale adviseurs beschikken. Verder merk ik op dat met name het Hof van Justitie EG relatief hoge eisen stelt aan een ondernemer wat de alertheid op veranderingen betreft, maar dat kan samenhangen met de aard van het rechtsgebied waarop veel van de jurisprudentie gewezen is (namelijk landbouwgebied); zie bijlagen E.3.3-E.3.5. Een zekere vergelijking is ook te maken met het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht. Voor de vraag of een inlichting gerechtvaardigd vertrouwen wekt, is onder meer van belang of de belastingplichtige de onjuistheid van de desbetreffende inlichting had dienen te beseffen; een belastingplichtige die zich laat bijstaan door een deskundige, wordt eerder geacht dat te doen (Gorissen (2008), p. 82 en 84).

Een andere factor is de plaats van de regel die wordt gewijzigd, in het wettelijke systeem.¹¹⁶ Ten eerste is naar mijn mening relevant hoe lang de regel bestaat; hoe langer zij bestaat, hoe minder burgers in de regel rekening dienen te houden met wijzigingen. Ten tweede is mijns inziens van belang in hoeverre een regeling past binnen het wettelijke systeem. Hoe meer een regeling in lijn is met grondbeginselen van het desbetreffende belastingstelsel, hoe minder men in beginsel bedacht dient te zijn op wijzigingen. Anders ligt het met regels die een meer beleidsmatig karakter hebben. Van dergelijke regels mag minder worden uitgegaan dat deze in de toekomst gehandhaafd zullen blijven. Ik kom hierop terug in par. 11.11.1. Ten derde kan een regel zodanig samenhangen met een andere regel, dat een voorgenomen wijziging van die laatste regel meebrengt dat rekening moet worden gehouden met een wijziging van die eerste regel.¹¹⁷

Een zesde factor is de omstandigheid dat de staatssecretaris uitlatingen heeft gedaan over de duurzaamheid van een bepaalde regel. Daarbij zijn er twee smaken: hij kan hebben aangekondigd dat een regeling zal worden herzien, maar hij kan juist ook gesteld hebben dat een regeling niet zal wijzigen. Ik kom hierop terug in par. 11.9.

Een zevende factor is de 'juridische context'.¹¹⁸ Vooral het EG-recht – bijvoorbeeld nieuwe EG-regelgeving – kan meebrengen dat voorzienbaar is dat nationale regelgeving zal worden gewijzigd. Behalve de voorzienbaarheid die van invloed is op het rechtszekerheidsbeginsel, spelen hier ook de 'tegenbelangen'. Het EG-recht kan eraan in de weg staan dat bijvoorbeeld verwachtingen die op zich gerechtvaardigd zijn, worden geëerbiedigd.¹¹⁹ Als tegenbelangen zijn er dan enerzijds direct het sterk juridisch getinte belang te voldoen aan de EG-rechtelijke verplichtingen en anderzijds indirect het maatschappelijke belang dat met de desbetreffende EG-regelgeving wordt nagestreefd.

Tot slot kan blijken dat de wetgeving in die zin gebrekkig is dat bepaalde transacties tot resultaten leiden die vanuit de regelgeving als geheel gezien dermate onevenwichtig en onrechtvaardig zijn, dat voorzienbaar is dat de wetgever zal ingrijpen. De gebrekkigheid kan naar voren komen in de rechtspraak ingeval belastingplichtigen een lacune ontdekken en daarop inspelen. In dat geval is er een dwarsverband met de omstandigheid 'grensverkenning' (zie daarover par. 11.7). Dat de regelgeving een gebrekkigheid bevat die een onevenwichtige situatie met zich brengt, kan ook pas blijken wanneer de rechter onverwacht een lacune blootlegt of wanneer een deel van de regeling om een formele reden onverbindend wordt verklaard. In dat geval kan er een dwarsverband met de omstandigheid 'windfall gain' zijn (zie par. 11.17.4). Vooral in het laatste geval kan de veronderstelde voorzienbaarheid dat de wetgever zal ingrijpen zover gaan dat burgers worden geacht er rekening mee te houden dat de wetgever formeel terugwerkende kracht aan zijn reparatiewetgeving zal verlenen.¹²⁰ In de jurisprudentie en in conclusies van advocaten-generaal

116 Vgl. Popelier (1999), p. 186-188. Vergelijk tevens de 'equilibrium approach' die Fisch (1997) voorstelt in verband met overgangsrechtsworming. Deze benadering komt er kort gezegd op neer dat wanneer er stabiliteit – een *stable equilibrium* – is (de regels zijn duidelijk, bestaan al een tijd, worden nauwelijks bekritiseerd, etc.; p. 1102), er bij een verandering rekening moet worden gehouden met gerechtvaardigde verwachtingen en overgangsmaatregelen geboden zijn (p. 1105-1106). Maar wanneer er sprake is van instabiliteit – hetgeen een kwestie van graad is (p. 1103) – zijn wijzigingen voorzienbaar, hetgeen impliceert dat vertrouwen op de *status quo* niet redelijk is, en zijn overgangsmaatregelen niet nodig (p. 1108-1109).

117 Vgl. HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43, r.o. 3.6.

118 Vgl. Popelier (1999), p. 188 en Weggeman (2001), p. 61.

119 Vgl. Van Bruggen (1995), p. 247.

120 Vgl. Verheij (1997), p. 53.

komt naar voren dat deze vorm van voorzienbaarheid een relevante omstandigheid is voor de sanctionering van terugwerkende kracht van reparatiewetgeving.¹²¹

11.5 VOORZIENBAARHEID (II): ‘WETGEVEN PER PERSBERICHT’

11.5.1 Inleiding

Het zogenoemde ‘wetgeven per persbericht’ (zie voor de omschrijving par. 11.4.2) is in Nederland op het gebied van het belastingrecht¹²² sinds de jaren zeventig in zwang geraakt. Eerst werd het vooral gebruikt om aankondigingseffecten bij reparatiewetgeving te voorkomen, later ook om dergelijke effecten te voorkomen bij andere wijzigingen. Ik leid uit de literatuur af dat in andere landen, zoals de Verenigde Staten¹²³ en Groot-Brittannië,¹²⁴ ook gebruik wordt gemaakt van het instrument ‘wetgeven per persbericht’.¹²⁵ De mate van het gebruik van het instrument staat in een noemenswaardige wisselwerking met verwachtingen van burgers. De eerste keer dat het instrument wordt gebruikt, zal dit onverwacht zijn voor burgers. Maar hoe vaker het wordt ingezet, hoe minder onverwacht en hoe gebruikelijker dat kan worden gevonden (en wellicht zelfs: moet worden geacht).¹²⁶ Het uitgangspunt dat in beginsel geen terugwerkende kracht aan wetgeving wordt verleend (en daarom ook dat in beginsel wordt afgezien van het ‘wetgeven per pers-

121 Vergelijk in verband met toetsing van belastingverordeningen HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59 en Hof Den Bosch 29 juni 1988, BNB 1989/198; in beide gevallen was de aanleiding voor terugwerkende kracht het niet verkrijgen van de Koninklijke goedkeuring voor een verordening. Vgl. in verband met toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM de belastingzaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 68 en 109, onderdeel 7.9 en 7.15 van de conclusie van A-G Wattel voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198, en CBB 4 juni 2008, AB 2008/345, alsmede de niet-belastingzaak EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS Institut Stanislas*). Vgl. voorts in verband met toetsing aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel de (niet-belasting)zaken HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 10-13, HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 47 en HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gerekens*), r.o. 29-33.

122 Ook op andere rechtsgebieden komt het soms voor; bijv. op het gebied van het sociale zekerheidsrecht (zie Kamerstukken II, 2002-2003, 28 862, A, p. 6 (hierover kritisch Scholtens (2001) en de wetgeving aan de orde in CRvB 11 september 2007, JB 2007/213) en agrarisch recht (zie bijvoorbeeld de wetgeving aan de orde in ABRvS 20 november 2002, AB 2003/59 en daarover de annotatie van JV). In Australië wordt de techniek kennelijk zelfs toegepast in het strafrecht; zie Quirke (2006), p. 273, voetnoot 11.

123 Shaviro (2000), p. 105.

124 Zo wijst Harper (2006), p. 395 erop dat het verlenen van terugwerkende kracht tot en met de dag voor de ‘Budget speech’ (of een andere aankondiging) een gebruik in belastingwetgeving is sinds ten minste 1915.

125 Daarnaast kennelijk ook in bijv. Australië (Sampford (2006), p. 156-164), België (Peeters (1999), p. 93), Canada (Loomer (2006), p. 68 en McDonnell (2007), p. 2:2, die over een ‘tradition’ spreekt), en Nieuw-Zeeland (Quirke (2006)), alsmede Zweden, waar er kennelijk zelfs een grondwettelijke basis voor is (zie HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 37).

126 Vgl. in een Nederlandse belastingzaak, waarin de wetgever heeft gebruikgemaakt van de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’, HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 43: ‘Daar het in casu om een nationale regeling gaat, moet voor de concrete beoordeling of het gewettigd vertrouwen van de met deze regeling beoogde marktdeelnemers naar behoren in acht is genomen, rekening worden gehouden met de informatiemethoden die normaliter worden gebruikt in de lidstaat die deze regeling heeft vastgesteld, en met de omstandigheden van het concrete geval’ (cursivering MP).

bericht'), lijkt geleidelijk te verschuiven.¹²⁷ Dit zou een reden kunnen zijn dat het instrument nu ook wordt ingezet bij zuivere beleidswijzigingen teneinde aankondigingseffecten te voorkomen, zoals bij de afschaffing van de pc-privéregeling.¹²⁸

Illustratief voor de verschuiving zijn de gebruikte bewoordingen. Het algemene uitgangspunt om geen terugwerkende kracht te verlenen werd lang met een zeker gevoel voor pathos onderschreven, getuige opmerkingen zoals 'dat (...) met betrekking tot terugwerkende kracht ten nadele (...) de grootst mogelijke terughoudendheid moet worden betracht. (...) Het toekennen van terugwerkende kracht aan een wetsvoorstel acht ik ook in hoge mate ongelukkig'¹²⁹ en 'dat zeer terughoudend moet worden omgegaan met terugwerkende kracht en dat het beleid erop is gericht om zoveel mogelijk te voorkomen dat terugwerkende kracht nodig is.'¹³⁰ En zo werd zelfs in een geval waarin het om oneigenlijk gebruik ging, maar er niet werd gevreesd voor aankondigingseffecten, afgezien van het verlenen van terugwerkende kracht; de staatssecretaris stelde: 'terugwerkende kracht is naar mijn mening een zo zwaar middel dat dit middel met uiterste terughoudendheid dient te worden gehanteerd.'¹³¹ Tekenend is ook dat er soms behoorlijk formeel werd omgegaan met het uitgangspunt om geen terugwerkende kracht te verlenen. Zo dreigde een zeker wetsvoorstel door de lange duur van het parlementaire proces een beperkte vorm van terugwerkende kracht te krijgen (tot 1 april 1986). De Eerste Kamer stond er echter op – tijdens de behandeling op 15 april 1986 – dat de terugwerkende kracht werd teruggenomen. Ondanks dat het uitstel zou leiden tot een budgettaire derving van f. 165 miljoen, stemden de bewindslieden daarmee in en dienden een novelle/wetsvoorstel in, dat leidde tot een wet waarbij de datum van inwerking-treding van de andere wet werd aangepast tot 1 mei 1986.¹³² In contrast met deze terughoudendheid ter zake van terugwerkende kracht staat dat de techniek van het 'wetgeven per persbericht', zoals zojuist aangegeven, thans ook wordt gebruikt om aankondigingseffecten bij zuivere beleidswijzigingen te voorkomen, zoals bij de afschaffing van de pc-privéregeling. De motivering van die terugwerkende kracht doet technisch en zakelijk aan: 'anticipatiegedrag vanwege de voorgestelde wijzigingen [wordt] voorkomen. Dit anticipatiegedrag bestaat uit het vervroegd aanschaffen van computers die anders pas na het uitbrengen van het persbericht waren gekocht.'¹³³ Enig opportunisme bij de woordkeuze lijkt de staatssecretaris echter niet vreemd te

127 Exemplarisch voor het verschuiven van de waardering voor het instrument van het 'wetgeven per persbericht' – naar ik aanneem mede als gevolg van het toenemende gebruik ervan – is bijvoorbeeld dat de Raad van State in 1988 nog felle kritiek had op het 'wetgeven per persbericht' *an sich* en daarbij leek aan te geven het instrument slechts aanvaardbaar te achten in 'situaties waarin met betrekking tot oneigenlijk gebruik van wetgeving explosieve situaties waren ontstaan' (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 1-2; vgl. voorts Kamerstukken II, 1990-1991, 22 161, B: 'Het invoeren van belastingverzwaringen met terugwerkende kracht moet in algemene zin met de meeste klem worden ontraden.'), terwijl de Raad thans het instrument eerder aanvaardbaar lijkt te vinden (zie bijlage A.3). Illustratief is voorts dat waar in het verleden wanneer het instrument werd ingezet de literatuur veelal kritisch was, thans in de literatuur men zich soms openlijk afvraagt waarom de wetgever nog niet het instrument heeft ingezet om een bepaalde onevenwichtigheid in de regelgeving te herstellen (zie bijv. Van Norden in zijn aantekening in FED 2008/38).

128 Wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3; Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 51 en nr. 4, p. 10.

129 Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 1 en 4.

130 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 8. In vergelijkbare bewoordingen Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, nr. 10, p. 12.

131 Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 5, p. 32.

132 Wet van 29 april 1986, Stb. 215. De discussie in de Eerste Kamer is te vinden in Kamerstukken I, 1985-1986, 19 305, nr. 149g, p. 1-2; de wet waartoe de novelle heeft geleid is de wet van 29 april 1986, Stb. 216.

133 Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 51.

zijn; in een recent wetgevingsgeval was het instrument ‘wetgeven per persbericht’ niet ingezet en kwamen kamervragen over het gevaar van anticipatie-effecten, waarop de staatssecretaris aangaf inzet van het instrument niet opportuun te achten nu ‘[h]et rechtszekerheidsbeginsel (...) – terecht – zware eisen [stelt] aan wetswijzigingen met terugwerkende kracht.’¹³⁴

11.5.2 ‘Wetgeven per persbericht’: nette manier voor terugwerkende kracht

Ik stel voorop dat indien er voldoende zwaarwegende redenen zijn om terugwerkende kracht aan een wetswijziging te verlenen, het naar mijn mening een elegante manier is om deze terugwerkende kracht eerst per persbericht aan te kondigen en vervolgens de wet terugwerkende kracht te verlenen tot en met de datum van het persbericht.¹³⁵ Op een dergelijke manier worden de scherpste kanten van de nadelen van het gebruik van terugwerkende kracht eraf geschaafd. Omdat de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’ nuttig kan zijn, juich ik het toe dat het Hof van Justitie EG, gelet op zijn oordeel in de zaak Stichting Goed Wonen II, niet principieel afwijzend staat tegenover het hanteren van die techniek in het belastingrecht.¹³⁶ Daarmee week het Hof van Justitie EG af van de conclusie van A-G Tizzano die zich wel een principieel tegenstander toonde.¹³⁷

Zoals in par. 11.4.2 naar voren kwam, weegt ook de literatuur veelal de omstandigheid dat de terugwerkende kracht eerder per persbericht was aangekondigd ten voordele mee voor de sanctionering van terugwerkende kracht tot het moment van het persbericht. Dat neemt niet weg dat er ook auteurs zijn die zeer kritisch zijn over het gebruik van het instrument ‘wetgeven per persbericht’. Met name Geppaart is in het verleden fel van leer getrokken tegen dit instrument.¹³⁸ Als ik Geppaart goed begrijp, meent hij dat verwachtingen niet weggenomen kunnen worden door een persbericht; ‘het gaat er niet om of men met een dergelijke aankondiging rekening kan houden, maar of men dat behoort te doen’,¹³⁹ waarmee hij feitelijk *avant la lettre* de visie van A-G Tizzano vertolkte. Zoals gesteld meen ik dat het ‘wetgeven per persbericht’ niet principieel moet worden afgewezen, omdat het een nuttig instrument kan zijn. Dat neemt niet weg dat er wel degelijk bezwaren tegen dat instrument zijn.

134 Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 6, p. 15.

135 Vgl. Nooteboom in Prast (1978a), p. 29 die, anders dan Geppaart, meent dat het persbericht geen monstroom is, maar een ‘verfijnd, zeer zorgvuldig te hanteren rechtsinstrument.’

136 Zie HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (Stichting Goed Wonen II), r.o. 43-44.

137 A-G Tizzano was zeer kritisch (onderdeel 37-40) en merkte onder meer op: ‘Mij dunkt (...) dat de strekking van een dergelijke praktijk niet kan worden veralgemeend in de context van een gemeenschappelijke markt waarop alle Europese marktdeelnemers optreden en waarop de normalerwijze gevolgde praktijk zich veeleer laat leiden door het beginsel dat de gedragingen van de burgers zich richten naar en worden bepaald door wetten in plaats van persberichten. Kortom (...) kunnen bijzondere praktijken van enkele lidstaten in het gemeenschapskader niet de zienswijze rechtvaardigen dat particulieren in het algemeen, en belastingplichtigen in het bijzonder, meer geloof hechten aan persberichten dan aan het geldende recht.’ In de zaak Holin Groep had A-G Tizzano zich ook reeds minder gecharmeerd getoond van het gebruik van persberichten om vertrouwen op basis van het geldende recht weg te nemen; zie onderdeel 89 en 128-129 van zijn conclusie voor HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (Gemeente Leusden/Holin Groep).

138 Geppaart (1978), p. 110-111 en Geppaart (1984), p. 473. Kritisch voorts bijv. Prast (1978), p. 12 en 18-20 en Prast (1979), p. 1189, Braun (1995), onderdeel 3 en Strooper (1996), p. 30.

139 Geppaart (1978), p. 111. Zie ook Prast (1979), p. 1189 die stelt: ‘Een aankondiging (...) heeft met betrekking tot de wetgeving in ons staatsbestel juridisch geen enkele, laat staan een normatieve betekenis’, maar die daarentegen wel meent dat een persbericht ‘maatschappelijk (...) een zekere betekenis [heeft]’ (alsmede: ‘wie een dergelijk persbericht negeert, handelt onverstandig’). Vergelijk ook de Belgische rechter die spreekt over ‘het louter informatieve karakter en het gebrek aan bindende kracht’ van een aankondiging van een wetswijziging in het Belgische Staatsblad (Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, r.o. B.18).

11.5.3 Bezwaren

Er zijn verschillende bezwaren tegen de inzet van het instrument ‘wetgeven per persbericht’. De belangrijkste bezwaren zijn de volgende.

Een eerste bezwaar is dat de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’ geen (grond)wettelijke status heeft.¹⁴⁰ Zij heeft geen (grond)wettelijke basis.¹⁴¹ De in de grondwet vastgelegde procedures voor de totstandkoming van wetten in formele zin zijn er niet voor niets. Dit klemmt op zich te meer in het belastingrecht, nu in de grondwet het fiscale legaliteitsbeginsel is neergelegd in art. 104 Gw.¹⁴² Dit formele bezwaar lijkt mij evenwel niet het meest zwaarwegende bezwaar, nu de techniek anderzijds niet in strijd komt met een (grond)wettelijke bepaling. Uiteindelijk kan pas daadwerkelijk worden geheven indien het wetsvoorstel de parlementaire eindstreep heeft gehaald en de terugwerkende kracht in dat geval dus parlementaire instemming heeft; in die zin is er met bijvoorbeeld een van de aspecten van art. 104 Gw, te weten dat van ‘no taxation without representation’, geen spanning.¹⁴³

Een tweede bezwaar is dat het rechtszekerheidsbeginsel inherent in het geding is. De fiscale (mede)wetgever geeft soms aan in een geval waarin het ‘wetgeven per persbericht’ – en daarmee formeel terugwerkende kracht – aan de orde is, dat er geen sprake is van

‘enige schending’ van het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁴⁴ Dit is weinig overtuigend en de (mede)wetgever zou zich moeten onthouden van een dergelijke retorische uitvlucht. De rechtszekerheid is – zoals in de notitie van de staatssecretaris overigens wel wordt onderkend¹⁴⁵ – namelijk per definitie in het geding wanneer het instrument van het ‘wetgeven

140 Vgl. Geppaart (1978), p. 110-111 en Prast (1979), p. 1189. Zie bijv. ook de Raad van State in een concreet wetgevingsgeval: ‘Er is derhalve niet alleen sprake van terugwerkende kracht, maar bovendien is deze gekoppeld aan een in het wetgevingsproces zoals dat door de grondwetgever is vastgesteld niet relevante zaak, te weten een persbericht na afloop van een kabinetsvergadering’ (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 1).

141 Dit is overigens in zekere zin kennelijk anders in het Verenigd Koninkrijk; Loomer (2006), p. 68 stelt namelijk dat er wetgeving bestaat die autoriseert dat de fiscus overgaat tot het voorlopig innen van belasting op basis van een aangekondigd wetsvoorstel (dus nog voordat de wet in werking is getreden). Aan r.o. 37 van HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*) ontleen ik dat in Zweden er zelfs een grondwettelijke basis is: ‘(...) de Zweedse grondwet (...) bepaalt dat het Zweedse Parlement, ter voorkoming van de toename van belastingontwikkeling nog voordat een wet ter beteugeling daarvan in werking treedt, kan beslissen dat een nieuwe belastingwet zal gelden vanaf de dag waarop de regering van deze staat hem schriftelijk in kennis heeft gesteld van haar voornemen om de wet te wijzigen.’ Voorts attendeer ik op art. 3.52 Wet IB 2001, dat met enige goede wil als een codificatie van het ‘wetgeven per persbericht’ op een deelgebied – namelijk op het terrein van bepaalde investeringsfaciliteiten – kan worden gezien; verschil met het ‘echte’ wetgeven per persbericht is enerzijds dat belastingplichtigen weten dat op dat deelgebied per direct een regeling buiten toepassing kan worden gesteld/beperkt en anderzijds dat het parlement vóóraf zijn goedkeuring heeft gegeven aan, en dat er wél expliciet een wettelijke basis is voor, die wijze van (tijdelijke of gedeeltelijke) beëindiging van een regeling.

142 Geppaart (1984), p. 473 keert zich tegen het ‘wetgeven per persbericht’ vanwege het gebrek aan ‘rechtswaarde’ van een persbericht – ‘voorkomen dient te worden dat belastingwetgeving wordt vervangen door decreten van de regering’ –, maar ziet in bijzondere gevallen wel plaats voor terugwerkende kracht tot het moment waarop, kort gezegd, het wetsvoorstel (inclusief memorie van toelichting) is ingediend (zie daarover par. 11.5.6).

143 Zie over de verhouding tussen terugwerkende kracht en art. 104 Gw ook bijlage B.3.2.

144 Bijv. Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 11: ‘Wellicht ten overvloede merk ik op dat van enige schending van het rechtszekerheidsbeginsel geen sprake is, omdat burgers vanaf het moment van de aankondiging van de voorgenomen maatregelen hier rekening mee hebben kunnen houden.’

145 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 4.

per persbericht' wordt gehanteerd.¹⁴⁶ Het persbericht kan immers niet wegnemen dat er (een periode van) rechtsonzekerheid is.¹⁴⁷ Met name de kenbaarheid en berekenbaarheid van het recht zijn tot op zekere hoogte problematisch. Enerzijds kunnen burgers namelijk niet vertrouwen op de desbetreffende bestaande regel, omdat aangekondigd is dat die zal worden gewijzigd. Anderzijds hebben burgers – nog daargelaten of het persbericht voldoende duidelijk is – ook geen volledige zekerheid over wat het toe te passen recht wél zal zijn. Immers, degene die het persbericht heeft uitgevaardigd – veelal de staatssecretaris –, heeft niet alleen de beslissingsmacht. Er bestaat derhalve de kans dat de voorgestelde wetgeving niet wordt ingevoerd of dat tijdens het parlementaire proces nog inhoudelijke aanpassingen worden aangebracht. De techniek van het 'wetgeven per persbericht' creëert 'een soort verdachte periode (...), waarin het rechtssubject als het ware enkel zekerheid over de rechtsonzekerheid verkrijgt.'¹⁴⁸ Deze rechtsonzekerheid klemmt te meer naarmate de periode tussen het moment van het persbericht en de inwerkingtreding van de wet langer wordt.

Een bezwaar is voorts dat een belastingplichtige in een situatie kan worden gebracht waarin de overheid hem redelijkerwijs niet moet willen brengen. Bij het 'wetgeven per persbericht' is feitelijk steeds aan de orde dat belastingplichtigen worden geacht rekening te houden met het persbericht c.q. de wijziging die in het persbericht is aangekondigd. Het gaat een stap verder – en naar mijn mening: te ver – wanneer de inzet van het instrument 'wetgeven per persbericht' meebrengt dat een burger zich min of meer gedwongen voelt om nog voordat de wijziging in werking is getreden reeds tot *daadwerkelijke* toepassing van een aangekondigde bepaling over te gaan. Te denken valt aan het meergegenoemde geval van de pc-privéregeling waarin de techniek van het 'wetgeven per persbericht' werkgevers min of meer ertoe aanzette om bij de inhouding van loonbelasting hun werknemers de toepassing van de pc-privéregeling te weigeren op een moment dat die regeling nog steeds geldend recht was. Ten overvloede merk ik op dat de fiscus uiteraard nog niet tot toepassing van een aankondigde wijziging/regeling zou mogen overgaan vóór haar

146 Zie bijv. de Raad van State (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 3), alsmede Geppaart (1978), p. 110, Popelier (1997), p. 585-589, Peeters (1999), p. 93, Scholtens (2001), Gribnau (2002a), p. 9, Happé en Pauwels (2005), p. 66 en Quirke (2006), alsmede A-G Tizzano in onderdeel 39-40 van zijn conclusie voor HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*). Vgl. ook Braun (1995), onderdeel 3: '(...) de merkwaardige situatie [ontstaat] dat de bestaande wet formeel nog wel, maar feitelijk niet meer en de nieuwe wet feitelijk wel, maar formeel nog niet bestaat.'

147 Vergelijk ook de kritische houding van het Belgische Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, r.o. B.18: 'Een bericht in het Belgisch Staatsblad waarin een wijziging van de fiscale wet wordt aangekondigd, komt weliswaar in zekere mate tegemoet aan het bezwaar van de onvoorzienbaarheid van een retroactieve maatregel, maar een dergelijk bericht kan uit zijn aard zelf, met name wegens het louter informatieve karakter en het gebrek aan bindende kracht ervan, niet de rechtsonzekerheid wegnemen die de terugwerkende kracht doet ontstaan. Een bericht in het Belgisch Staatsblad kan derhalve op zichzelf niet volstaan om de terugwerkende kracht van een wetsbepaling te verantwoorden.'

148 Peeters (1999), p. 93. In gelijke zin Popelier (1997), p. 585-586 die opmerkt dat een aankondiging eerder leidt tot een 'immobilisme' omdat noch op de rechtsgevolgen die de bestaande wet voorschrijft noch op de door de aankondiging voorspelde rechtsgevolgen kan worden vertrouwd. McDonnell (2007), p. 2:23 stelt 'taxpayers and the tax administration are in limbo with respect to the state of the tax laws.'

inwerkingtreding,¹⁴⁹ omdat een rechtsgrond voor die toepassing op dat moment ontbreekt en ook overigens in strijd is met de staatsrechtelijke positie van het bestuur.¹⁵⁰

Een vierde bezwaar, dat niet zozeer het wetgeven per persbericht zelf betreft maar wel een daarmee gepaard gaande gebeurtenis, is dat de aanslagtermijn of de termijn om op bezwaar te beslissen, om oneigenlijke redenen wordt benut door de fiscus. Dit kan zich ten eerste voordoen in de situatie waarin de (mede)wetgever van zins is reparatiewetgeving in te voeren naar aanleiding van een onwelgevallig arrest en aan die wetgeving terugwerkende kracht te verlenen die zich uitstrekt tot vóór de periode van het persbericht met de aankondiging.¹⁵¹ Het komt dan voor dat in dat (of in een later) persbericht tevens wordt gemeld dat de staatssecretaris aan de Belastingdienst opdraagt aangiften en bezwaarschriften waarin een beroep wordt gedaan op dat arrest, aan te houden in afwachting van de inwerkingtreding van de wetwijziging. In dat geval wordt de termijn voor het afhandelen van bezwaarschriften misbruikt/gebruikt voor doeleinden die niet overeenkomen met de ratio achter de termijn.¹⁵² De vraag zou zelfs kunnen rijzen of er geen sprake is van een soort *détournement de pouvoir*.¹⁵³ Een vergelijkbaar effect kan optreden wanneer het parlementaire proces van een wetsvoorstel dat voorziet in terugwerkende kracht tot datum persbericht, zolang duurt dat het belastingjaar tot waar de beoogde wet zou terugwerken inmiddels is verstreken. De staatssecretaris kan zich dan genoodzaakt voelen – in verband met het voorkomen van willekeur althans in verband met het gelijkheidsbeginsel – de aanslagregeling op te schorten;¹⁵⁴ de aanslagtermijn wordt dan in feite voor oneigenlijke doeleinden gebruikt.

Een bezwaar is voorts dat het effect kan optreden dat de Tweede en Eerste Kamer onder druk komen te staan door het persbericht, zodat zij hun controlerende en medewetge-

149 Dit gebeurde wel in het geval waarover Hof Den Bosch 21 november 2007, NTFR 2008/250 diende te beslissen, hetgeen voor het hof aanleiding was de belanghebbende in het gelijk te stellen. Tegen deze uitspraak is cassatie aangetekend (nr. 07/13624). Vraag is onder meer (naast de fundamentele vraag of de terugwerkende kracht überhaupt wel effect kan sorteren in het desbetreffende geval, nu het een afdrachtsbelasting betreft en ook de inhouding en afdracht – de belastingheffing derhalve – anticiperend heeft plaatsgevonden) of het hof de desbetreffende, in de tijd tussen de uitspraak op bezwaar en de uitspraak van het hof inmiddels in werking getreden, wet toch niet diende toe te passen, over welke kwestie nog geen volledige duidelijkheid bestaat in de jurisprudentie (vgl. bijlage C.3.1). Zelfs als die vraag bevestigend beantwoord wordt, blijft staan dat de fiscus eerder in strijd met het legaliteitsbeginsel heeft gehandeld (en dat de eerdere inhouding van belasting heeft plaatsgevonden op een moment dat daarvoor in zoverre geen wettelijke grondslag was).

150 Zie ook Popelier (1997), p. 593.

151 Dit is weliswaar geen zuivere vorm van de techniek ‘wetgeven per persbericht’, maar wel een variant (zie par. 11.5.8).

152 Zo stelde de Raad van State in zijn advies met betrekking tot het wetsvoorstel ter reparatie van het baksteenarrest: ‘Naar het oordeel van de Raad past het niet eerst de aanslagregeling op te houden en vervolgens nieuwe wetgeving op de nog niet geregelde aanslagen van toepassing te verklaren’ (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B, p. 7). Al is de Raad van State kennelijk niet ten principale gekant tegen de werkwijze van het aanhouden van aangiften en bezwaarschriften in afwachting van reparatiewetgeving; zie Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 6. Ook de staatssecretaris onderschrijft in beginsel dat het aanhouden van bezwaarschriften ongewenst is (Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 509). Vgl. verder Happé (1999), p. 45 die de werkwijze van het aanhouden van aangiften en bezwaarschriften ‘uiterst discutabel’ noemt. Kritisch verder bijv. Giele (1998) en Meussen (2004).

153 Vgl. art. 3.3 Awb. Niet helemaal vergelijkbaar, want het geschil bevond zich niet meer in de bezwaarfase maar reeds in rechterlijke instantie, maar wel illustratief is de uitspraak van Hof Den Bosch 16 juli 2003, V-N 2003/36.5, waarin de houding van de Belastingdienst, die zich op een standpunt stelde – in afwachting van de desbetreffende aangekondigde reparatiewetgeving met terugwerkende kracht – dat afweek van het op dat moment geldende recht, werd aangemerkt als misbruik van procesrecht.

154 Zie bijv. Kamerstukken I, 1979-1980, 15 516, nr. 42e, p. 3.

vende functie niet goed kunnen uitoefenen.¹⁵⁵ Enerzijds kan het budgettaire voordeel dat met de wijziging met terugwerkende kracht wordt verwacht te worden behaald, reeds 'vergeven' zijn, zodat de rollen omgedraaid zijn.¹⁵⁶ Anderzijds zou juist de angst dat de overheid onbetrouwbaar kan overkomen wanneer zij zou besluiten om alsnog van terugwerkende kracht af te zien, een reden kunnen zijn om niet daarvan af te zien.¹⁵⁷

Bezwaar is verder dat het gelijkheidsbeginsel in het geding kan zijn. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van de terugwerkende kracht van de afschaffing van de pc-privéregeling.¹⁵⁸ Iemand die op 27 augustus 2004 16.59 uur gebruikmakend van zijn arbeidsvoorwaarden waarin de pc-privéregeling is opgenomen, een computer koopt, kan nog wel gebruik maken van de regeling, terwijl een ander die dezelfde arbeidsvoorwaarden heeft, maar die twee minuten later een computer koopt, dat niet meer kan.¹⁵⁹ De frictie met het gelijkheidsbeginsel is vooral sterk wanneer de laatstgenoemde persoon nog niet bekend was met het persbericht, hetgeen eerder aannemelijk dan onaannemelijk is.

Met die laatste opmerking is ook een ander bezwaar aangesneden. Dit bezwaar is dat het 'wetgeven per persbericht' inherent als zwakke plek kent dat de mogelijkheid kan bestaan dat (i) een belastingplichtige nog niet heeft kennisgenomen van het persbericht op het moment dat hij een transactie uitvoert die vervolgens andere rechtsgevolgen dan verwacht blijkt te hebben als gevolg van de terugwerkende kracht,¹⁶⁰ en (ii) een belastingplichtige op grond van de – soms beperkte – informatie in het desbetreffende persbericht tot de conclusie komt dat een zekere transactie niet onder de aangekondigde regel valt, terwijl dat vervolgens wel zo blijkt te zijn op grond van de wet die uiteindelijk wordt aangenomen. Vooral in de eerstgenoemde situatie kan er bovendien een zekere spanning met het gelijkheidsbeginsel ontstaan, nu een dergelijke belastingplichtige niet wezenlijk verschilt van een belastingplichtige die net vóór de feitelijke ingangsdatum (zijnde de datum van het persbericht) de transactie heeft uitgevoerd en die daarom niet onder de nieuwe regel valt. Voor beiden geldt dat ze (a) feitelijk nog niet op de hoogte waren van de voorgestelde wet, en (b) evenmin op grond van het adagium 'eenieder wordt geacht de wet te kennen'¹⁶¹ op de hoogte behoorden te zijn, nu het op de desbetreffende transactiedata immers om een persbericht en niet om een wet gaat.

155 Vgl. Popelier (1997), p. 590 die stelt dat door een eerdere aankondiging 'de beslissingsvrijheid van de regelgever in hogere mate [wordt] gehypothekeerd.' Zie voorts Sampford (2006), p. 158 en Quirke (2006), p. 274. McDonnell (2007), p. 2:4 spreekt over 'showing a profound disrespect for Parliament.'

156 Te weten dat degene die voorstelt om af te zien van de terugwerkende kracht, oplossingen moet aandragen om te voorkomen dat een 'budgettair gat' ontstaat. Vgl. ook Braun (1995), p. 820 die naar aanleiding van een zich concreet voordoend geval opmerkt dat 'het speelveld van het parlement lijkt te verkleinen. In de landelijke pers wordt over de aangekondigde maatregelen gesproken alsof deze al wet zijn en voor de 'extra' opbrengsten al een bestemming is gevonden.'

157 Dit argument werd bijvoorbeeld genoemd in Kamerstukken II, 1983-1984, 18 050, nr. 16, p. 4, in verband met de terugwerkende kracht van, uiteindelijk, de wet van 5 juli 1984, Stb. 366, art. IX, lid 2. Vgl. ook Kamerstukken I, 1984-1985, 18 203, nr. 94a, p. 1, waarin de CDA-fractie in verband met de lange behandelingsduur van een wetsvoorstel dat terugwerkende kracht heeft, opmerkt: 'enerzijds schept dit langdurig onzekerheid voor belanghebbenden, terwijl anderzijds de mogelijkheid van wijziging tegen de achtergrond van het gewekte vertrouwen marginaal wordt.'

158 Wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3.

159 Vergelijk de kritiek van de Raad van State (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10) die wijst op de inbreuk die wordt gemaakt op de arbeidsvoorwaarden indien de pc-privéfaciliteit in het arbeidsvoorwaardenpakket was opgenomen.

160 Ter vergelijking: opvallend is dat in arresten waarin de Hoge Raad omgaat ten nadele van belastingplichtigen en daarbij in eerbiedigende werking voorziet, het rechtscollege bij het bepalen van welke gevallen in aanmerking komen voor de eerbiedigende werking, een moment vaststelt dat gelegen is enige tijd na de datum van het arrest; in HR 13 november 1991, BNB 1992/109 werd dat moment vastgesteld op 1 januari 1992, in HR 18 december 1991, BNB 1992/181 op 1 januari 1993, en in HR 28 juni 2000, BNB 2000/275 op 1 september 2000.

161 *Nemo censetur lex ignorare* (Niemand wordt geacht de wet niet te kennen).

11.5.4 Randvoorwaarden en uitgangspunten

Aan het 'wetgeven per persbericht' dienen naar mijn mening, mede gelet op vorenstaande bezwaren, zware eisen te worden gesteld.

Ten eerste zijn er eisen aan het persbericht zelf.¹⁶² Ik kan me vinden in de eisen van de Raad van State dat (a) in het persbericht elke voorgestelde wettelijke regel waaraan terugwerkende kracht wordt verleend, wordt genoemd, en dat (b) de inhoud van de aangekondigde wettelijke regel duidelijk uit het persbericht blijkt.¹⁶³ Vereiste (a) houdt in zowel dat de voorgestelde wettelijke regel moet zijn genoemd¹⁶⁴ als dat in het persbericht moet zijn vermeld dat aan die voorgestelde wettelijke regel terugwerkende kracht wordt verleend.¹⁶⁵ In verband met vereiste (b) is van belang dat geen begrippen worden gebruikt die niet een voldoende vastomlijnde betekenis hebben.¹⁶⁶

De vereisten (a) en (b) zijn van belang omdat het persbericht niet alleen de voorzienbaarheid dient te bewerkstelligen (te weten dat de bestaande regeling wijzigt), maar ook de kenbaarheid en berekenbaarheid (dus: de inhoud van de nieuwe regeling dient duidelijk te zijn).¹⁶⁷ Wanneer alleen duidelijk is dat de bestaande regeling niet de regeling is die uiteindelijk zal worden toegepast, terwijl niet duidelijk is welke regeling wél toegepast zal worden, ontstaat namelijk een periode waarin het recht geen houvast biedt, een 'fiscaal vacuüm'.¹⁶⁸ Het belang van duidelijkheid van een persbericht wordt in de belastingzaak *Stichting Goed Wonen II* door het Hof van Justitie EG benadrukt: 'Het staat (...) aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze teksten [van de persberichten; MP] voldoende duidelijk waren om een marktdeelnemer die economische handelingen verricht zoals die waarop de wet doelt, in staat te stellen te begrijpen wat de gevolgen van de voorgenomen wetwijziging zouden zijn voor zijn handelingen.'¹⁶⁹ Deze verwijzende rechter – de Hoge Raad¹⁷⁰ – sanctioneerde uiteindelijk de terugwerkende kracht, maar daarbij is opvallend dat deze in zijn uitspraak slechts de nadruk legt op de voorzienbaarheid dat de bestaande regeling zou wijzigen (i.e. dat de desbetreffende handeling 'niet het beoogde gevolg (...)

162 Ik merk daarbij op dat wanneer ik over persbericht spreek, ik daaronder tevens begrijp stukken waarnaar in het persbericht eventueel wordt verwezen (bijvoorbeeld de tekst van een wetsvoorstel en eventueel de memorie van toelichting) mits die stukken voor burgers op dat moment ook toegankelijk zijn.

163 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-2 (en vergelijk buiten het belastingrecht bijv. Kamerstukken II, 2002-2003, 28 862, A, p. 6). Zie ook onderdeel 6.15 van de conclusie van A-G Wattel voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137.

164 Zo wordt soms de terugwerkende kracht van een deel van een voorgestelde wijziging teruggedraaid of bijgesteld tot een latere datum, omdat in het persbericht het desbetreffende deel niet (duidelijk) werd genoemd; zie bijv. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 5, p. 32.

165 Ingeval een wijziging weliswaar duidelijk is aangekondigd, maar niet duidelijk is dat er terugwerkende kracht aan wordt verleend, wordt soms het feitelijke ingangstijdstip aangepast tot het moment dat de terugwerkende kracht wel kenbaar is; zie bijv. Kamerstukken II, 2000-2001, 27 209, nr. 22, p. 2.

166 De Raad van State heeft bijvoorbeeld kritiek gehad op het gebruik van begrippen als 'economisch eigendom' (Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 2) en 'dividendstripping' (Kamerstukken II, 2000-2001, 27 896, B, p. 5) in de desbetreffende persberichten.

167 Zie ook bijv. Peeters (1999), p. 94 en Braun (2005), p. 165. Vergelijk over het verschil tussen voorzienbaarheid en kenbaarheid de staatssecretaris: 'voorzienbaarheid houdt alleen in dát duidelijk is dat een reparatie gaat plaatsvinden, terwijl kenbaarheid inhoudt dat ook duidelijk moet zijn wat de inhoud van de reparatiewetgeving zal zijn' (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 9).

168 Vgl. Van den Elsen e.a. (1995), p. 141.

169 HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 44. Het Hof van Justitie EG is mogelijk geïnspireerd door A-G Tizzano die in r.o. 40 van zijn conclusie voor dit arrest opmerkt: 'Had [de belanghebbende; MP] bovendien precies de inhoud van de aangekondigde wijzigingen kunnen kennen, in plaats van een algemeen persbericht, dan had zij deze operatie nog anders, en nog steeds rechtmatig, kunnen organiseren middels oplossingen die haar in ieder geval in staat zouden hebben gesteld, (...), om (...).'

170 HR 14 december 2007, BNB 2008/37, r.o. 2.5.4.

zou hebben') en niet met zo veel woorden ook de kenbaarheid van de nieuwe regeling toetst (i.e. of duidelijk is wat het gevolg van de desbetreffende handeling wel zou zijn).¹⁷¹ In Australië is overigens kennelijk een voorziening getroffen om de eventuele onduidelijkheid van een persbericht op te vangen: een belastingplichtige kan een *ruling* aanvragen bij de fiscus om zekerheid te verkrijgen of een bepaalde transactie onder de bij persbericht aangekondigde wetgeving zal vallen.¹⁷²

Behalve eisen aan het persbericht zijn er ook uitgangspunten te noemen met betrekking tot de inzet van het instrument 'wetgeven per persbericht'. Een eerste uitgangspunt hangt samen met het vereiste '(b)'. Dit uitgangspunt houdt in dat (c) naarmate de in te voeren wetgeving complexer is, er minder ruimte is voor het instrument 'wetgeven per persbericht'. Zo is het instrument 'wetgeven per persbericht' op zichzelf in de regel meer geschikt voor de afschaffing van een bepaalde regel (bijvoorbeeld een vrijstelling; dan wordt immers teruggevallen op de hoofdregel) dan voor de invoering van een nieuwe regel, zeker wanneer daarin nieuwe of meerduidige begrippen als bestanddelen, of zelfs als belastbaar feit, worden opgenomen.¹⁷³

Zoals in de voorgaande paragraaf opgemerkt, is het bezwaarlijk wanneer van burgers wordt gevergd dat zij reeds tot *daadwerkelijke* toepassing van de aangekondigde wet overgaan en daarmee tegen het op dat moment bestaande en geldende recht ingaan, zeker wanneer die toepassing zou gebeuren in een rechtsverhouding met een andere burger.¹⁷⁴ Uitgangspunt zou daarom moeten zijn dat (d) het instrument 'wetgeven per persbericht' niet wordt ingezet met betrekking tot zogenoemde afdrachtsbelastingen.¹⁷⁵

Daarnaast is het van belang, gegeven de inherente rechtsonzekerheid die het 'wetgeven van persbericht' meebrengt, dat (e) het niet wordt ingezet wanneer het gaat om wetsvoorstellen die inhoudelijk reeds – dus nog afgezien van de terugwerkende kracht ervan – controversieel zijn of wanneer de verwachting is dat de terugwerkende kracht niet zal worden geaccepteerd. Degene die het persbericht uitvaardigt (veelal de staatssecretaris), zal als uitgangspunt moeten hanteren dat de kans gering is dat de inhoud van het wetsvoorstel of de terugwerkende kracht niet zal worden aanvaard door de Staten-Generaal.¹⁷⁶ Bovendien zou mijn voorkeur ernaar uitgaan dat in geval van een beleidswijziging normaliter wordt afgezien van het inzetten van het instrument van het 'wetgeven per persbericht', juist omdat het een beleidswijziging is. Juist over verandering van beleid kan naar mij voorkomt verschillend worden gedacht en in dat licht lijkt het mij niet zuiver met het oog op de nog komende parlementaire behandeling om dan als uitgangspunt te hanteren dat het wetsvoorstel ongeschonden het Staatsblad zal halen.

171 Al kan dat laatste besloten liggen in het eerste, nu het in dat geval om een binaire situatie lijkt te gaan (twee smaken: aftrekbaar of niet-aftrekbaar).

172 Sampford (2006), p. 159.

173 Vergelijk voor kritiek op het 'wetgeven per persbericht' ingeval de voorgestelde wetgeving nieuwe of meerduidige begrippen bevat, bijv. Geppaart in Prast (1978a), p. 7, Van den Elsen e.a. (1995), p. 141 en Nieuwenhuizen in NTFR 2004/670.

174 De Belgische rechter benadrukt zelfs dat burgers niet tot toepassing mogen overgaan: 'De vennootschappen en hun vereffenaars zouden zonder wettelijke grondslag handelen indien zij louter op grond van dergelijk bericht een roerende voorheffing zouden inhouden op de vereffening- en verkrijgingsuitkeringen die zij verrichten' (Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, r.o. B.19).

175 Kenmerkend voor een afdrachtsbelasting is de bijzondere rol van de inhoudingsplichtige tussen de fiscus en de belastingplichtige. De belastingwetgeving grijpt in binnen de privaatrechtelijke verhouding tussen inhoudingsplichtige en belastingplichtige: de inhoudingsplichtige behoort aan de belastingplichtige niet het bedrag uit te betalen dat hij naar burgerlijk recht bruto verschuldigd is, maar dient daarop belasting in te houden. Zie Feteris (2007a), p. 121-122.

176 Vgl. Popelier (1997), p. 588. Vgl. in HR 14 december 2007, BNB 2008/37, was het 'wetgeven per persbericht' aan de orde en wees de rechter (r.o. 2.5.3.) bij de toetsing aan het vertrouwensbeginsel erop dat weliswaar aanpassingen van het wetsvoorstel hadden plaatsgevonden gedurende de parlementaire behandeling, maar dat die aanpassingen niet de in die procedure bestreden wijziging met terugwerkende kracht betroffen.

Eveneens in verband met de inherente rechtsonzekerheid van het ‘wetgeven per persbericht’ dient (f) te worden nagestreefd dat de periode tussen het moment van het uitvaardigen van het persbericht en het moment van inwerkingtreding van de wet, althans het moment waarop de wet wordt bekendgemaakt, zo kort mogelijk is.¹⁷⁷ Voor de lengte van de periode tussen het moment van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer en het moment van inwerkingtreding geldt dat zij moeilijk te reguleren kan zijn en dat de eis van zorgvuldigheid kan meebrengen dat voldoende tijd wordt genomen voor de parlementaire behandeling. De lengte van de periode tussen het moment van aankondiging en het moment van indiening van het wetsvoorstel is in beginsel wel goed te reguleren door de staatssecretaris (afgezien van de tijd die de Raad van State nodig heeft voor zijn advies). De staatssecretaris zou moeten zorgen dat deze periode zo kort mogelijk is.¹⁷⁸

Verder dient uitgangspunt te zijn dat (g) voorkomen dient te worden dat een belastingplichtige nog geen kennis heeft genomen van het persbericht op het moment dat hij een transactie uitvoert die later met terugwerkende kracht wordt getroffen. Het inzetten van het instrument ‘wetgeven per persbericht’ dient daarom te worden afgestemd op de soort adressaten. Zo is de techniek minder geschikt wanneer de adressaten belastingplichtigen zijn die niet over fiscale adviseurs beschikken of gewone particulieren zijn, waaraan over het algemeen minder hoge eisen worden gesteld dan aan ondernemers.¹⁷⁹ Zijn er zwaarwegende argumenten om toch die techniek te hanteren, dan zou de techniek kunnen worden aangepast. Het feitelijke ingangstijdstip kan bijvoorbeeld worden gesteld op een of meer dagen na de datum van het persbericht, afhankelijk van de inschatting van het moment waarop burgers redelijkerwijs kennisnemen van het persbericht. Tot slot: een praktisch uitvloeisel van uitgangspunt (e) heeft betrekking op de verhouding tussen het feitelijke ingangstijdstip en het moment van het persbericht. Veelal wordt terugwerkende kracht verleend *tot* de dag waarop het persbericht is uitgevaardigd.¹⁸⁰ Niet

zelden wordt echter terugwerkende kracht verleend *tot en met* de dag van de aankondiging.¹⁸¹ Dit laatste lijkt mij niet gewenst omdat (i) de terugwerkende kracht zich dan feitelijk zal uitstrekken tot vóór het *moment* van het persbericht, namelijk tot 0.00 uur van

177 Vgl. de Raad van State, zij het met betrekking tot een niet-fiscaal wetsvoorstel, in Kamerstukken II, 2002-2003, 28 862, A, p. 6.

178 De Australische senaat heeft kennelijk in verband met het fenomeen ‘wetgeven per persbericht’ een procedureregeling geïntroduceerd, waarin is neergelegd dat een wetsvoorstel moet zijn ingediend binnen zes maanden na de aankondiging ervan; anders laat de senaat de wet alleen zonder terugwerkende kracht passeren; zie Loomer (2006), p. 68, voetnoot 28. Verder zij gewezen op art. 3.52 Wet IB 2001 – dat met enige goede wil als een codificatie van het ‘wetgeven per persbericht’ op een deelgebied kan worden gezien – waarin is neergelegd dat uiterlijk binnen drie maanden nadat een ministeriële regeling waarbij een van de genoemde investeringsfaciliteiten buiten toepassing is verklaard of beperkt, een wetsvoorstel tot goedkeuring van die regeling bij de Tweede Kamer moet worden ingediend.

179 In HR 14 december 2007, BNB 2008/37 speelde de vraag of het persbericht voldoende duidelijk was en betrof de Hoge Raad expliciet erbij dat de betrokken belastingplichtige had gebruikgemaakt van een professionele belastingadviseur en dat hij daarom heeft geweten dan wel heeft moeten weten dat de desbetreffende wet mogelijk met terugwerkende kracht zou worden gewijzigd (r.o. 2.5.3.); instemmend daarmee Van Norden in FED 2008/38. Vgl. ook de Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5: ‘Een belastingplichtige, en zeker een ondernemer, moet er dan rekening mee houden dat de wet met onmiddellijke werking, dan wel met terugwerkende kracht tot de datum van een persbericht, kan worden gewijzigd’ (cursivering MP). Vgl. verder EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špacek*), waarin de vraag aan de orde was of een bepaalde belastingmaatregel voldoende was bekendgemaakt in het licht van de *lawfulness*-eis en het EHRM bij de beantwoording onder meer acht sloeg op de hoedanigheid van de belastingplichtige: ‘In addition, taking into consideration that the applicant company as a legal entity, contrary to an individual taxpayer, could and should have consulted the competent specialists, the publication of the Regulations in the Financial Bulletin was sufficient’ (r.o. 59).

180 In de Notitie Staatssecretaris (1996), p. 4 wordt ook over ‘tot’ gesproken.

die dag, zodat voor zoverre reeds geen sprake is van voorzienbaarheid, (ii) de kans groter is dat belastingplichtigen nog niet hebben kennisgenomen van het persbericht op de desbetreffende dag. Een tussenvariant is dat terugwerkende kracht wordt verleend tot exact het tijdstip waarop het persbericht is uitgegaan.¹⁸² Bij deze tussenvariant speelt punt (i) niet, maar punt (ii) wel. Een enkele keer realiseert het parlement zich dat onvoldoende gewaarborgd is dat belastingplichtigen hebben kunnen kennisnemen van het persbericht en dringt het succesvol aan op het verschuiven van het feitelijke ingangstijdstip.¹⁸³

11.5.5 Redenen voor het 'wetgeven per persbericht'

Bezien vanuit de 'tegenbelangen' zijn er *grosso modo* twee redenen voor het inzetten van het instrument 'wetgeven per persbericht'. De eerste reden kan zijn dat het algemeen belang wordt gediend wanneer aan een wetswijziging een zo ruim mogelijk toepassingsbereik wordt gegeven. De tweede reden is het voorkomen van aankondigingseffecten; zie voor dit effect par. 11.3.¹⁸⁴ Het onderscheid tussen de twee redenen is het volgende.

Bij de tweede reden hoeft het bestaande recht op zich niet problematisch te worden gevonden. Dat burgers een beroep doen op het bestaande recht, is op zich niet ongewenst. Kern bij de tweede reden is dat problematisch wordt geacht dat burgers anticiperen op de desbetreffende wetswijziging, omdat deze anticipatie de werking van de wijziging gedeeltelijk erodeert. Het inzetten van het instrument van het 'wetgeven per persbericht' gebeurt derhalve met het oog op de anticiperende belastingplichtigen. Dat neemt niet weg dat het 'wetgeven per persbericht' uiteindelijk ook de 'niet-anticiperende belastingplichtigen' (daarmee bedoel ik de belastingplichtigen die ook wanneer de wetswijziging niet was aangekondigd een beroep zouden hebben gedaan op het bestaande recht in de periode tussen het moment van aankondiging en de inwerkingtreding van de wetswijziging) treft, maar die belastingplichtigen zijn op zich niet de aanleiding voor het inzetten van het instrument.¹⁸⁵ Bij de eerste reden wordt het bestaande recht wel problematisch gevonden. De kern van het onderscheid tussen de twee redenen is gelegen bij de groep 'niet-anticiperende belastingplichtigen'. Bij de eerste reden wordt problematisch gevonden niet alleen dat de groep anticiperende belastingplichtigen een beroep doet op het

181 Bijv. wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XV, lid 2; wet van 14 december 2000, Stb. 551, art. X, lid 2; wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XII, lid 6; wet van 13 juli 2002, Stb. 396, art. VI; wet van 11 december 2002, Stb. 613, art. XVII, lid 9; wet van 12 december 2002, Stb. 617, art. XXXV, lid 1, onderdeel c; wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII, lid 6 en wet van 24 februari 2005, Stb. 115, art. XVI, lid 2. Bij wet van 15 december 1995, Stb. 633, art. V, werkte de wet – afgaande op het moment van ontvangst van de desbetreffende nota van wijziging bij de Tweede Kamer – zelfs terug tot en met de dag vóór het moment van bekendmaking.

182 Zie bijv. wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 1 (terugwerkende kracht tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur), wet van 22 december 1999, Stb. 579, art. XXVIII, lid 7 (terugwerkende kracht tot en met 12 november 1999, 18.00 uur), en wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3 (terugwerkende kracht tot en met 27 augustus 2004, 17.00 uur).

183 Zie bijv. Kamerstukken II, 1976-1977, 14 053, nr. 9, p. 15, en nr. 10.

184 Onder aankondigingseffect versta ik *niet* het effect waar de bewindslieden bij wetsvoorstel voor een WIR-belasting en WIR-temporiseren het oog op bleken te hebben. Na kritische vragen van de Raad van State (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 8-9) over het aankondigingseffect omdat dit effect ogenschijnlijk niet speelde aangezien aangesloten werd bij de aanslagregeling – en derhalve niet bij handelingen van belastingplichtigen –, bleek dat de bewindslieden vreesden dat wanneer een peildatum in de toekomst gekozen zou worden, belastingplichtigen de inspecteur onder druk zouden zetten (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 12; nr. 3, p. 7 en nr. 5, p. 14).

185 Een voorbeeld hiervan is de inzet van het instrument 'wetgeven per persbericht' bij de afschaffing van de pc-privéregeling (wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3); de reden daarvoor was het voorkomen van anticipatie, maar een neveneffect was uiteraard dat ook de 'niet-anticiperende belastingplichtigen' werden getroffen, hetgeen werd erkend door de staatssecretaris: 'Het is (...) niet mogelijk om enerzijds deze gevallen van anticipatie te voorkomen en anderzijds de pc-privéregeling te handhaven voor computers die ook zonder de aankondiging zouden zijn gekocht' (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10).

bestaande recht, maar ook – anders dan bij de tweede reden – dat de groep ‘niet-anticiperende belastingplichtigen’ een beroep doet op het bestaande recht. De eerste reden wordt veelal gegeven wanneer er sprake is van de omstandigheden ‘grensverkenning’ of ‘evidente omissie’, welke omstandigheden uitgebreider in par. 11.7 respectievelijk par. 11.11.6 aan de orde komen. In de termen van hoofdstuk 6 houdt de eerste reden in dat het ‘doel van het recht’ wordt gediend, waarbij voor ‘recht’ zowel het ‘oude recht’ als het ‘nieuwe recht’ wordt gelezen (zie par. 6.3.4). Er kan een logische samenhang tussen de twee redenen bestaan. Wanneer de eerste reden speelt zal *a fortiori* ook de tweede reden spelen. Omgekeerd echter: wanneer de tweede reden speelt, hoeft de eerste reden niet per se aanwezig te zijn.

Ik ga relatief uitgebreid in op deze twee redenen en het verschil tussen beide, omdat het enige houvast biedt voor de doorgronding van de verschillende opvattingen over het antwoord op de vraag onder welke omstandigheden het ‘wetgeven per persbericht’ gerechtvaardigd kan zijn. De staatssecretaris noemt in zijn notitie over terugwerkende kracht als rechtvaardigingsgrond voor het verlenen van terugwerkende kracht onder meer het ‘aankondigingseffect’ en het tegengaan van ‘misbruik en oneigenlijk gebruik’.¹⁸⁶ De Raad van State stelt in verband met het verlenen van terugwerkende kracht als eis, naast de eis van kenbaarheid, dat het om bijzondere omstandigheden moet gaan zoals *aanmerkelijke* aankondigingseffecten of *omvangrijk* oneigenlijk gebruik of misbruik.¹⁸⁷ Niet alleen in deze algemene standpunten komt een verschil in inzicht naar voren, ook in concrete wetgevingscasus is de Raad van State niet steeds overtuigd van de door de staatssecretaris aangevoerde redenen voor het verlenen van terugwerkende kracht.¹⁸⁸ Illustratief voor de variëteit van situatietypen waarin naar het oordeel van de (mede)wetgever aanleiding bestaat terugwerkende kracht tot datum van aankondiging te verlenen, zijn de verschillende argumenten die worden gegeven: voorkomen van aankondigingseffecten;¹⁸⁹ voorkomen van aankondigingseffecten en negatieve budgettaire consequenties;¹⁹⁰ voorko-

186 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3.

187 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 2. Vergelijk in verband met het adjectief ‘aanmerkelijk’ bij aankondigingseffecten ook de definitie die de Raad van State in een advies ter zake een niet-fiscaal wetsvoorstel heeft gegeven van aankondigingseffecten: ‘gedrag dat wordt geïnspireerd door de aankondiging van een voorgenomen wetswijziging en dat in de periode tot invoering van die wijziging *ernstig afbreuk* doet aan de met het voorstel beoogde effecten’ (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3; cursivering MP).

188 Bijv. Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, B herdruk, p. 7, Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 5-6, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 4, p. 8-9 en Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10.

189 Bijv. afschaffing van de BRT en ROT (wet van 5 juli 1984, Stb. 366, art. IX, lid 2; Kamerstukken II, 1981-1982, 17 520, nr. 2, p. 11; 1982-1983, nr. 3, p. 10 en nr. 16, p. 4), en de aanscherping van de wetgeving tegen handel in verliesvennootschappen (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XV, lid 2; Kamerstukken II, 2000-2001, 27 209, nr. 7, p. 22), alsmede – zij het dat daarbij strikt genomen geen sprake was van formeel terugwerkende kracht – invoering belastingplicht energiebedrijven (wet van 18 december 1997, Stb. 732, art. XII; Kamerstukken II, 1997-1998, 25 689, A, p. 3 en nr. 3, p. 35-36). Bij een maatregel ter voorkoming van handel in herinvesteringslichamen ging het om ‘eventuele aankondigingseffecten’ (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XIVc; Kamerstukken II, 2000-2001, 27 209, nr. 7, p. 21).

190 Bijv. inperking landbouwvrijstelling (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XII, lid 6; Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, A, p. 26, nr. 3, p. 18 en nr. 6, p. 68-69) en afschaffing pc-privéregeling (wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXXIII, lid 3; Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 51 en nr. 4, p. 10).

men van aankondigingseffecten, negatieve budgettaire consequenties en (verwacht) misbruik of oneigenlijk gebruik;¹⁹¹ dichten van een inhoudelijke omissie die wordt blootgelegd door een arrest van de Hoge Raad en voorkomen van aankondigingseffecten;¹⁹² dichten van een dreigend lek naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad, en voorkomen van negatieve budgettaire consequenties en van jarenlange rechtsonzekerheid over de reikwijdte van het arrest.¹⁹³

Gelet op de eerdergenoemde bezwaren stel ik voorop dat terughoudendheid op haar plaats is met betrekking tot het gebruik van instrument ‘wetgeven per persbericht’. Zo lijkt mij het enkele feit dat aankondigingseffecten verwacht worden, onvoldoende. Terecht stelt de Raad van State dat niet elk verwacht aankondigingseffect een bijzondere omstandigheid kan vormen, aangezien ‘bij elke nieuwe vorm van belastingheffing sprake [zal] zijn van verschuivingseffecten’.¹⁹⁴ Het is echter wel een kwestie van gewicht. Ook indien slechts de hiervoor genoemde ‘tweede reden’ (het aankondigingseffect) speelt, kan er soms toch voldoende reden zijn voor de inzet van het instrument aangezien deze ‘tweede reden’ aan gewicht kan winnen naarmate het aankondigingseffect groter wordt. Juist omdat het primaire doel van belastingheffing gelegen is in het vergaren van inkomsten voor de overheid, kan het naar mijn mening gerechtvaardigd zijn om het instrument ‘wetgeven per persbericht’ in te zetten wanneer met het aankondigingseffect grote budgettaire belangen zijn gemoeid. Wanneer de ‘eerste reden’ niet aanwezig is of weinig gewicht heeft, kan dit derhalve worden gecompenseerd door voldoende gewicht van de ‘tweede reden’. Deze compensatie komt bijvoorbeeld terug in de uitspraak van het Hof van Justitie EG in de zaak *Stichting Goed Wonen II*. Daarin schemert door dat het Hof van Justitie EG er belang aan hechtte dat de terugwerkende kracht *niet* zozeer gericht was op het beëindigen van fiscale constructies (welke reden *sec* het Hof van Justitie EG vermoedelijk – gelet op de bewoordingen van de desbetreffende overweging en het gestelde door

191 Bijv. aanpak koopsompolisconstructies (wet van 23 november 1977, Stb. 647, art. II, lid 2; Kamerstukken II, 1975-1976, 14 053, nr. 3, p. 6-7), bestrijding oneigenlijk gebruik WIR (wet van 16 januari 1985, Stb. 81, art. VII, lid 2; Kamerstukken II, 1983-1984, 18 203, nr. 3, p. 20-21), belastingheffing over tijdelijke genotsrechten (wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 3; Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 1-4 en nr. 3, p. 3-4 en 6-7), constructies met onroerend goed in verband de overdrachtsbelasting en omzetbelasting (wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 1; Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 2-3, 28-29 en 39-40 en nr. 20b, p. 14-15), aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XV, lid 2; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 102-105), reparatie ex-warrantarrest (wet van 30 oktober 1997, Stb. 513; Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, B, p. 3-4 en nr. 3, p. 6), reparatie naar aanleiding van HR 3 november 1999, BNB 2000/23 over de overdrachtsbelasting (wet van 22 december 1999, Stb. 579, art. XXVIII, lid 7; Kamerstukken II, 1999-2000, 26 820, nr. 15, p. 3-4), reparatie cv-constructies overdrachtsbelasting (wet van 14 december 2000, Stb. 551, art. X, lid 2; Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, nr. 3, p. 9 en nr. 6, p. 8-9), reparatie in verband met dividendstripping (wet van 13 juli 2002, Stb. 396, art. VI; Kamerstukken II, 2000-2001, 27 896, nr. 3, p. 10-11), aanscherping tbs-regeling in verband met opties (wet van 11 december 2002, Stb. 613, art. XVII, lid 9; Kamerstukken II, 2001-2002 en 2002-2003, 28 487, A, p. 5-6, nr. 3, p. 15-17, nr. 7, p. 9-13), dichtung lacune in FE-regime (wet van 11 december 2002, Stb. 618, art. VI, lid 2 jo. art. VIII, lid 2; Kamerstukken II, 2000-2001, 26 854, nr. 7, p. 24), reparatie invorderingswet in verband met constructies conserverende aanslagen (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII, lid 6; Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 6 en 27-28 en Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 503), invoering art. 10, lid 4, Wet LB 1964 om langdurige onterechte toepassing van omkeerregeling te kunnen herstellen (wet van 24 februari 2005, Stb. 115, art. XVI, lid 2; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 3, p. 47, nr. 4, p. 8-9 en D, p. 51-52), en misbruik heffingsrenteregeling (wet van 15 december 2005, Stb. 683; Kamerstukken II, 2005-2006, 30 306, nr. 42, p. 2-4).

192 Bijv. de reparatie naar aanleiding van HR 7 juni 2002, BNB 2002/263 in verband met prijsgeven pensioenaanspraak (wet van 12 december 2002, Stb. 617, art. XXXV, lid 1, onderdeel c; Kamerstukken II, 2002-2003, 28 608, nr. 3, p. 10 en 32).

193 Bijv. reparatie blooteigendomconstructies naar aanleiding van HR 2 november 1994, BNB 1995/11 (wet van 15 december 1995, Stb. 633, art. V; Kamerstukken II, 1994-1995, 23 219, nr. 8, p. 3-4).

194 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3.

zijn advocaat-generaal – niet aanvaardbaar had gevonden, nu de constructies reeds vele jaren werden toegepast), maar op het voorkomen van een aankondigingseffect. Het stond volgens het Hof van Justitie EG aan de nationale rechter – de Hoge Raad – om na te gaan of het risico van aankondigingseffecten ‘voldoende groot is om de terugwerkende kracht te rechtvaardigen’ (cursivering MP).¹⁹⁵ Omgekeerd, wanneer de ‘tweede reden’ *an sich* weinig gewicht in de schaal legt, zou dit naar mijn mening gecompenseerd kunnen worden door de ‘eerste reden’. Zo kan het feit dat er sprake is van antimisbruikwetgeving compenseren dat het aankondigingseffect op zichzelf niet zo groot is. De aard van de wijziging dient daarom een belangrijke rol te spelen bij de inzet van het instrument ‘wetgeven per persbericht’. Indien het een zuivere beleidswijziging betreft, lijkt mij terughoudendheid op haar plaats. Wanneer het evenwel reparatiewetgeving betreft, is inzet van het instrument eerder gerechtvaardigd.

11.5.6 Wel of niet tegelijk met indienen van het wetsvoorstel?

Zoals hiervoor (par. 11.5.2) aangegeven, heeft in het verleden Geppaart zich fel gekant tegen het inzetten van het instrument ‘wetgeven per persbericht’, welke opvatting ik niet volledig onderschrijf omdat het instrument wel degelijk nuttig kan zijn. Interessant is echter zijn opvatting dat er in bijzondere omstandigheden wel plaats is voor terugwerkende kracht tot het moment waarop het wetsvoorstel is ingediend bij de Tweede Kamer.¹⁹⁶ Dit is de in par. 11.4.2 als tweede genoemde variant van het ‘wetgeven per persbericht’.

Ofschoon deze variant ook in de wetgevingspraktijk wordt toegepast,¹⁹⁷ verdient deze variant van het ‘wetgeven per persbericht’ naar mijn mening meer aandacht. Ten eerste heeft zij een aantal voordelen ten opzichte van de ‘gewone’ (in par. 11.4.2 als eerste genoemde) variant van het ‘wetgeven per persbericht’. Ten tweede gaat de (mede)wetgever in concrete wetgevingsgevallen ogenschijnlijk niet steeds voldoende na welke variant de voorkeur verdient. Omdat een aanpassing van het feitelijke ingangstijdstip gedurende het parlementaire proces¹⁹⁸ niet kan verhinderen dat een deel van het kwaad al is geschied, is van belang dat de staatssecretaris vooraf de afweging maakt welke variant in de gegeven omstandigheden het meest gepast is.

Een belangrijk voordeel van de variant waarbij het persbericht wordt uitgevaardigd op het moment van indiening van het wetsvoorstel, is dat er meer duidelijkheid is dan bij het gewone ‘wetgeven per persbericht’, omdat belastingplichtigen kunnen kennisnemen van

195 HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 38-39.

196 Geppaart (1984), p. 473. Iets vergelijkbaars doet zich voor bij de Nieuw-Zeelandse auteur Quirke (2006), aangezien die zich een zeer felle tegenstander toont van het ‘wetgeven per persbericht’, maar opvallend mild is over de situatie waarin het persbericht wordt uitgevaardigd op de dag dat het wetsvoorstel wordt ingediend (p. 284).

197 Zie bijv. de afschaffing van de BRT en ROT (wet van 5 juli 1984, Stb. 366, art. IX, lid 2; Kamerstukken II, 1981-1982, 17 520, nr. 2, p. 11; 1982-1983, nr. 3, p. 10 en nr. 16, p. 4), aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XV, lid 2; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 102), reparatie van het ex-warrantarrest (wet van 30 oktober 1997, Stb. 513, art. II; Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, B, p. 3-4 en nr. 3, p. 6), aanscherping tbs-regeling in verband met opties (wet van 11 december 2002, Stb. 613, art. XVII, lid 9; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, nr. 3, p. 15-17), reparatie invorderingswet in verband met constructies conserverende aanslagen (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII, lid 6; Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 27-28) en invoering art. 10, lid 4, Wet LB 1964 (wet van 24 februari 2005, Stb. 115, art. XVI, lid 2; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 3, p. 47).

198 Zoals bijv. geschiedde bij de reparatiewetgeving met betrekking tot cv-constructies overdrachtsbelasting (wet van 14 december 2000, Stb. 551, art. X, lid 2). Daarbij was aanvankelijk voorzien in terugwerkende kracht tot datum van aankondiging, maar dwong het parlement via amendement af (Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, nr. 9; Handelingen II, 1999-2000, d.d. 14 november 2000, nr. 22, p. 1693-1694) dat het feitelijke ingangstijdstip werd gesteld op de datum van indiening van het wetsvoorstel.

de voorgestelde wettekst en de memorie van toelichting. Bij het gewone ‘wetgeven per persbericht’ is dat niet mogelijk: een wetsvoorstel waarmee de ministerraad heeft ingestemd en dat naar de Raad van State en de Koningin is gestuurd, blijft binnen de sfeer van de Kroon totdat het is ingediend bij de Staten-Generaal.¹⁹⁹ Het voordeel van meer duidelijkheid is vooral van belang wanneer de voorgestelde wetgeving begrippen bevat die nieuw zijn of een weinig vastomlijnde betekenis hebben. Een ander voordeel is dat wanneer wordt gewacht met het inzetten van het instrument ‘wetgeven per persbericht’ tot en met het moment waarop het wetsvoorstel wordt ingediend, het wetsvoorstel al een aantal stadia in het wetgevingsproces heeft doorlopen. Dit voordeel bestaat uit drie elementen. Het eerste element is dat aangezien het instrument pas in een later stadium van de wetgevingsprocedure wordt ingezet, enigszins wordt tegemoetgekomen aan het bezwaar dat het instrument geen (grond)wettelijke basis heeft. Ten tweede is de inherent rechtsonzekere periode tussen het moment van aankondiging en het moment van inwerkingtreding van de wet korter. Het derde element is dat de Raad van State al heeft geadviseerd over het wetsvoorstel. In vergelijking met de staatssecretaris, die veelal de initiator van wetsvoorstellen is en behalve (mede)wetgever ook uitvoerder van belastingregulering is, heeft de Raad van State een onafhankelijker positie. De Raad kan als een filter fungeren. Wanneer de Raad van State negatief adviseert over de inhoudelijke wijziging *an sich* of over de terugwerkende kracht, kan dat voor de staatssecretaris/de regering een reden zijn om alsnog (gedeeltelijk) af te zien van de terugwerkende kracht.²⁰⁰ Opmerking verdient in dat verband echter wel dat empirisch onderzoek van Hoekstra uitwijst dat naarmate het advies van de Raad van State kritischer is met betrekking tot fiscaal overgangsrecht, de bereidheid van de staatssecretaris tot overname van het advies van de Raad lager is.²⁰¹ Verder kan het advies van de Raad aanleiding zijn om de terugwerkende kracht beter te motiveren. Weliswaar kan ook bij de ‘normale’ variant van het ‘wetgeven per persbericht’ het advies van de Raad van State aanleiding zijn voor heroverweging, maar een obstakel voor een koerswijziging zou echter juist kunnen zijn dat eerder bij persbericht de wijziging met terugwerkende kracht is aangekondigd en de regering niet onbetrouwbaar wil overkomen of geen gezichtsverlies wil lijden.

11.5.7 Persbericht bij beperking reikwijdte eerbiedigende werking

Een persbericht kan ook relevant zijn in verband met het verlenen van eerbiedigende werking. Ik onderscheid twee situaties.

De eerste situatie is dat in het persbericht waarin een wijziging wordt aangekondigd, wordt vermeld dat voorzien wordt in een vorm van eerbiedigende werking voor bepaalde rechtstoestanden die zijn ontstaan vóór het moment van het persbericht, en niet voor rechtstoestanden die na dat moment ontstaan. Door het persbericht komt minder gewicht toe aan de verwachtingen (over het ongewijzigd blijven van het recht) van belastingplichtigen die na het persbericht de desbetreffende transacties zijn aangegaan en rekening konden houden met het persbericht.²⁰² Deze techniek heeft een vergelijkbare functie als de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’ in geval van formeel terugwer-

199 Zie hierover Van der Burg (2001), p. 16, die er tevens op wijst dat het om de verhouding tussen koning en minister gaat en niet om de positie van de Raad van State zoals wordt verondersteld door de staatssecretaris in Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 14.

200 Enige voorbeelden van wetgevingsgevallen waarin de staatssecretaris naar aanleiding van het advies van de Raad de aanvankelijk voorgestelde terugwerkende kracht (gedeeltelijk) wegnam zijn Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 13, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 689, A, p. 3, Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, A, p. 25 en Kamerstukken II, 2000-2001, 27 784, A, p. 3.

201 Hoekstra (2008).

202 Vgl. Kappelle (2000), p. 88 en Schuver-Bravenboer (2006), p. 84. Zie ook A-G Van den Berge in onderdeel 5.12 van de bijlage bij zijn conclusies voor HR 14 december 2001, BNB 2002/114 en HR 21 december 2001, BNB 2002/115.

kende kracht. Enerzijds kan zij gericht zijn op het voorkomen van aankondigingseffecten.²⁰³ Indien een wijziging wordt aangekondigd en de verwachting bestaat dat voor de 'bestaande gevallen' wordt voorzien in een vorm van eerbiedigende werking, dan zou immers het effect kunnen ontstaan dat belastingplichtigen een positie innemen om voor de eerbiedigende werking in aanmerking te komen (zie ook par. 11.3).²⁰⁴ Anderzijds kan zij (ook) gericht zijn op de wens de gevallen die voor eerbiedigende werking in aanmerking komen, te beperken, zodat de nieuwe regel een zo groot mogelijk toepassingsbereik heeft.

In fiscale overgangswetgeving komt met regelmaat voor dat eerbiedigende werking wordt beperkt tot rechtstoestanden ontstaan vóór de datum van aankondiging.²⁰⁵ Of eerbiedigende werking op die manier wordt beperkt, hangt kennelijk af van verschillende omstandigheden. Van welke omstandigheden de (mede)wetgever – beter: de staatssecretaris, omdat die het persbericht uitvaardigt – dat laat afhangen, is niet steeds duidelijk.²⁰⁶ Vooral in situaties waarin geen beperking plaatsvindt en voor de eerbiediging wordt aan-

203 Deze toepassing gebeurt niet alleen in het belastingrecht, maar bijvoorbeeld soms ook in het sociale verzekeringsrecht. Zie voor een voorbeeld de wet van 19 december 2003, Stb. 546, art. I, onderdeel G (zie Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3), waarin een bepaalde vervolguitering werd geschrapt en de eerbiedigende werking werd beperkt tot personen die vóór het moment van aankondiging werkloos waren geworden; het niet in eerbiedigende werking voorzien voor personen die tussen het moment van aankondiging en de inwerkingtreding werkloos waren geworden, kon volgens CRvB 11 september 2007, JB 2007/213 de toets van art. 1 Eerste Protocol EVRM doorstaan.

204 Dit wordt ook wel 'under-the-wire investment' genoemd (Logue (1996), p. 1179-1180). Zie ook Shaviro (2000), p. 105.

205 Bijvoorbeeld in verband met lijfrente- en kapitaalverzekeringen bij wijzigingen onder de Wet IB 1964 (zie Kappelle (2000), p. 88 en 137) en bij de invoering van de Wet IB 2001 (zie Schuver-Bravenboer (2006), p. 84-85). Zie daarnaast bijvoorbeeld in verband met de aanpak koopsompolisconstructies de overgangsregeling van art. 78a, lid 1, Wet IB 1964 (ingevoerd bij wet van 23 november 1977, Stb. 647, art. I, onderdeel H), eerbiediging van bestaande contracten bij aanpak van constructies met tijdelijke genotsrechten (wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 2), art. 70c, lid 1, onderdeel b en lid 6, Wet IB 1964 (ingevoerd bij wet van 13 december 1996, Stb. 652), bij de invoering belastingplicht energiebedrijven werden bepaalde transacties voor datum aankondiging onttrokken van de nadelige overgangsregel (wet van 18 december 1997, Stb. 732, art. XII), bij reparatie cv-constructies overdrachtsbelasting de eerbiediging van bestaande schriftelijke overeenkomsten (wet van 14 december 2000, Stb. 551, art. X, lid 3), eerbiediging bestaande pc-privé-overeenkomsten (wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXIV), en aftrekbeperking optierechten toegekend aan personeel (wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIIIa).

206 Kritisch over het niet beperken van de eerbiedigende werking terwijl daar ogenschijnlijk wel aanleiding voor is, ook Schuver-Bravenboer (2006a), p. 995.

gesloten bij het moment van inwerkingtreding, wordt namelijk niet steeds verantwoord welke overwegingen aan de keuze ten grondslag liggen.²⁰⁷

De tweede situatie is dat in een persbericht een wijziging wordt aangekondigd, maar niet uit het persbericht valt op te maken of er al dan niet wordt voorzien in eerbiedigende werking. Het kan dan zijn dat hetzij het wetsvoorstel wel een vorm van eerbiedigende werking bevat, hetzij alsnog tijdens de parlementaire behandeling wordt besloten dat eerbiedigende werking op haar plaats is. De vraag is dan of de rechtstoestanden die na het persbericht zijn ontstaan ook in aanmerking dienen te komen voor deze eerbiedigende werking. Ik meen dat het gegeven dat na het persbericht de wijziging meer voorzienbaar is dan voorafgaande aan het persbericht een argument is om de eerbiedigende werking te beperken tot de rechtstoestanden die zijn ontstaan voor het persbericht.²⁰⁸ Het verdient evenwel de voorkeur om wanneer beperking van de eerbiedigende werking gewenst is, reeds in het persbericht te noemen dat de eerbiedigende werking alleen betrekking zal hebben op de rechtstoestanden die zijn ontstaan vóór het persbericht.

11.5.8 Een persbericht, maar een verdergaande terugwerkende kracht

Het komt voor dat per persbericht een wijziging wordt aangekondigd en dat daarbij tevens wordt aangekondigd dat terugwerkende kracht zal worden verleend tot een datum die gelegen is vóór de datum van het persbericht. Het betreft dan dus niet de standaardvorm van 'wetgeven per persbericht'. Deze techniek wordt bijvoorbeeld wel eens gebruikt indien de Hoge Raad een – volgens de wetgever althans de regering – onwettig arrest heeft gewezen.²⁰⁹

Vooropgesteld zij dat indien er goede gronden zijn om tot het verlenen van een vergaande terugwerkende kracht over te gaan, het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid gewenst is dat de wetgever het voornemen daartoe zo snel mogelijk kenbaar maakt aan belastingplichtigen. Het persbericht is dan een geschikt instrument. Het persbericht zelf kan uiteraard alleen voor relatieve voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht tot de datum persbericht zorgen. Volledigheidshalve wijs ik erop dat soms in de beschreven situatie de

207 Zo werd bijvoorbeeld bij de invoering van de bijeenregeling voorzien in eerbiedigende werking voor transacties (het aangaan van een onherroepelijke verplichting tot verkoop van de eigen woning of tot aankoop van een nieuwe woning) aangegaan voor 1 januari 2004, met als motivering dat belastingplichtigen bij die transacties nog geen rekening konden houden met de nieuwe regeling (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 21). Gegeven de aard van de wijziging en de rechtsonzekerheid tot het moment dat een wet wordt aangenomen, is deze keuze op zichzelf zonder meer te billijken, maar de gegeven motivering – het 'geen rekening konden houden met' – overtuigt niet direct met betrekking tot de transacties die zijn aangegaan tussen het moment van indiening van het wetsvoorstel en het moment van inwerkingtreding. Verder kan gewezen worden op het ijkmoment voor compartimentering bij de inperking van de landbouwwijziging in 1986; aanvankelijk was dat moment 1 maart 1985, maar dat werd – tezamen met het moment van inwerkingtreding – opgeschoven eerst naar 30 juni 1985 en toen naar 31 maart 1986 in verband met de duur van de parlementaire behandeling (wet van 27 maart 1986, Stb. 135; Kamerstukken II, 1984-1985, 18 915, C, p. 11 en nr. 8). Anders dan ter zake het moment van inwerkingtreding (waar verschuiving nodig was om formeel terugwerkende kracht te voorkomen), is niet zonder meer evident waarom het ijkmoment voor compartimentering zou moeten verschuiven. Tot slot merk ik op dat vooral bij de aanpak van een constructie met betrekking tot art. 13c Wet VPB 1969 mij niet geheel duidelijk is – nu het om reparatiewetgeving gaat – waarom het ijkpunt voor compartimentering werd gesteld op het moment van inwerkingtreding en niet op het moment van aankondiging van de reparatiewetgeving (wet van 17 februari 2007, Stb. 84, art. II, lid 2).

208 Zie ook Logue (1996), p. 1180 die met name belang hecht aan het voorkomen van 'under-the-wire investment'. Vgl. ook Schuver-Bravenboer (2006), p. 78 en Schuver-Bravenboer (2006a), p. 994.

209 Zie bijvoorbeeld de voorgestelde maar later ingetrokken reparatie van het baksteenarrest (Kamerstukken 26 821), en de reparatiewetten naar aanleiding van het coming-backservice-arrest (wet van 10 december 1975, Stb. 680), het arrest HR 8 juli 1997, BNB 1997/310 (wet van 29 april 1998, Stb. 267) en het aankoopkosten deelnemingen-arrest (wet van 4 november 2004, Stb. 581).

aanslagtermijn of de termijn voor het beslissen op bezwaar op oneigenlijke wijze wordt benut (zie daarover eerder par. 11.5.3).

11.6 GEDRAG VAN BELASTINGPLICHTIGEN (I); DISPOSITIE

Belastingplichtigen kunnen een bepaalde handeling hebben verricht afgaande op het op dat moment van toepassing zijnde recht, terwijl die handeling niet was verricht indien de nieuwe regel bekend was geweest. In een dergelijk geval zou ik – in het kader van wettelijke overgangsrechtsvorming²¹⁰ – van dispositie willen spreken.²¹¹ De omstandigheid dat belastingplichtigen hebben gedisponeerd, heeft een positieve invloed op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel bij overgangsrechtsvorming.²¹² Dit geldt sterker wanneer de oude regel ook de bedoeling had om belastingplichtigen tot de desbetreffende handeling aan te zetten.²¹³ Opgemerkt zij dat conceptueel een onderscheid kan worden gemaakt tussen dispositie *an sich* en schade als gevolg van dispositie. Hier komt vooral het element van dispositie aan bod. Op het element van schade kom ik in par. 11.17.2 over ‘nadeel’ terug.

De aard van de handeling en de aard van de te wijzigen regel zijn van belang voor de lengte van de periode waarin aan de verwachtingen extra gewicht toekomt. Indien de handeling noodzakelijkerwijs (rechts)gevolgen heeft voor een langere periode en de regel ogenschijnlijk ook als duurzame stimuleringsmaatregel was bedoeld, dan komt aan de verwachting van het van toepassing blijven van die regel meer gewicht toe. Een voorbeeld is dat een internationaal concern bepaalde activiteiten in Nederland start (of naar Nederland verplaatst), mede omdat de overheid met het oog op het aantrekken van dergelijke activiteiten heeft voorzien in bepaalde fiscale voordelen.

De hoegrootheid van het extra gewicht van de omstandigheid ‘dispositie’ hangt ook af van de mate waarin de prikkel van de regel een rol heeft gespeeld bij de beslissing om tot de betreffende handeling over te gaan.²¹⁴ Er is een continuüm denkbaar met aan de ene kant de omstandigheid dat een handeling sowieso was verricht – derhalve ook indien de regel er niet was geweest – en aan de andere kant de omstandigheid dat een handeling in het

210 In het kader van de toepassing van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht wordt veelal onder het ‘dispositievereiste’ verstaan dat er ‘extra schade’ dient te zijn als gevolg van handelen of nalaten op grond van het gewekte vertrouwen. Het element van ‘extra schade’ is naar mijn mening niet noodzakelijk om van dispositie te kunnen spreken, althans in het kader van wettelijke overgangsrechtsvorming. Zie hierover nader par. 11.17.2.

211 Deze omschrijving gaat derhalve uit van een vergelijking van het oude recht met het nieuwe recht. Dit betekent dat van dispositie niet alleen sprake is wanneer een handeling is verricht afgaande op een bepaalde regel, maar ook wanneer een handeling is verricht die niet zou zijn verricht wanneer de nieuwe regel bekend zou zijn. Ook in dat laatste geval is er afgegaan op het oude recht in die zin dat afgegaan is op het geheel van bestaande regels (van welk geheel de nieuwe regel nog geen deel uitmaakte). De tweede vorm van dispositie houdt verband met wat ik in par. 8.4.3 ‘ongerichte verwachtingen’ heb genoemd. Hierna besteed ik vooral aandacht aan de eerste, meer traditionele, vorm van dispositie, waarbij een handeling is verricht afgaande op een bepaalde regel. Dat neemt niet weg dat een en ander veelal *mutatis mutandis* ook geldt voor de tweede vorm van dispositie.

212 Zie bijv. Hofstra (1978), p. 302, Scheltema (1984), p. 544, Van Bruggen (1995), p. 245-246, Fisch (1997), p. 1086, Popelier (1999), p. 176 en 180-182, Eijlander en Voermans (2000), p. 166, Wegge-man (2001), p. 60, Vandenberghe (2004), p. 30, en Jans e.a. (2007), p. 168-169. Vergelijk daarnaast – *a contrario* (geen geslaagd beroep op het rechtszekerheidsbeginsel onder meer wegens ontbreken van dispositie) – CRvB 28 december 1988, AB 1990/369.

213 Popelier (1999), p. 180-182 en Happé en Pauwels (2005), p. 72.

214 Het is derhalve een kwestie van graad; vgl. Fisch (1997), p. 1086.

geheel niet was verricht indien de regel niet had bestaan.²¹⁵ Omdat het bij overgangsregelgeving gaat om het geven van algemene overgangsregels, is het – anders dan bijvoorbeeld in het kader van de toepassing van het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur waar de individuele belastingplichtige centraal staat – niet mogelijk om rekening te houden met, en af te gaan op, de individuele overwegingen van belastingplichtigen. Het is voor een wetgever dan ook bepaald niet gemakkelijk in te schatten of en in hoeverre dispositie speelt. Er zal *in abstracto* een beeld moet worden gevormd of belastingplichtigen hebben gedisponeerd. De wetgever zal aan de hand van objectieve factoren moeten trachten vast te stellen welk punt op het continuüm aan de orde is in het desbetreffende te regelen wetgevingsgeval. Ik denk bij een dergelijke objectieve factor bijvoorbeeld aan de aard van de regel. Hoe meer een regel – gelet op de plaats binnen het rechtssysteem en gelet op de toelichting bij de invoering ervan – het karakter heeft van een beleidsmatige regel (die beoogt bepaald gedrag te stimuleren), hoe meer reden er is om te veronderstellen dat die regel van beslissende invloed is geweest op het desbetreffende gedrag. Bij een dergelijke beleidsmatige regel denk ik bijvoorbeeld aan de, inmiddels afgeschafte, pc-privéregeling.²¹⁶ De hypotheekrenteaftrek lijkt mij een voorbeeld van een tussencategorie op het continuüm. Enerzijds kan worden verondersteld dat een woning toch was aangekocht en daarvoor toch *een* hypothecaire lening was afgesloten, maar anderzijds is het nog maar de vraag of – zonder de mogelijkheid van aftrek van hypotheekrente – die woning en, vooral, een lening *van die hoogte* was afgesloten. Ofwel: kenmerkend voor een tussencategorie is veelal dat een transactie ook was verricht zonder het bestaan van de te wijzigen regel, maar dan niet van die omvang. Volledigheidshalve merk ik op dat óók ingeval een regel aan de orde is die niet is aan te merken als een beleidsmatige regel, er sprake kan zijn van dispositie. Te denken valt aan de hoofdregel in de vennootschapsbelasting dat rentekosten aftrekbaar zijn. Ofschoon deze regel niet is aan te duiden als een beleidsmatige regel, kan worden aangenomen dat belastingplichtigen bij hun keuze om een activiteit of activum met vreemd vermogen te financieren mede zijn afgegaan op het feit dat kosten van vreemd vermogen wél en kosten van eigen vermogen niet aftrekbaar zijn. Tot slot verdient aandacht dat ook in het geval dat belastingplichtigen een lacune in de wetgeving ontdekken en daarop inspelen door transacties uit te voeren die ze anders niet hadden uitgevoerd, er sprake is van dispositie. Dat het om ‘fiscale grensverkenning’ zou gaan, maakt dat niet anders. Die omstandigheid heeft echter op haar beurt wel een negatieve invloed op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel (zie par. 11.7). Dit betekent dat er in het beschreven geval sprake is van twee omstandigheden die een afwijkende invloed hebben. Met name bij de vraag hoe om te gaan met het nadeel dat reparatiewetgeving meebrengt, kan met beide omstandigheden rekening worden gehouden (zie par. 11.17.2).

De omstandigheid ‘dispositie’ wordt zoals gezegd veelal gekoppeld aan schade, tezamen: ‘dispositieschade’. Dat de omstandigheid ‘dispositie’ of ‘dispositieschade’ ten voordele van het rechtszekerheidsbeginsel meeweegt, klinkt in de jurisprudentie op diverse punten door. Opvallend is bijvoorbeeld dat wanneer de Hoge Raad omgaat ten nadele van belastingplichtigen, de rechter soms in relatief uitgebreid en gunstig overgangsrecht voorziet voor bestaande gevallen.²¹⁷ Verder kan worden gewezen op de jurisprudentie over het ver-

215 In geval van de tweede vorm van dispositie betreft het een continuüm met aan de ene kant de omstandigheid dat een handeling ook was verricht indien de nieuwe regel al bekend was geweest, en aan de andere kant de omstandigheid dat een handeling in het geheel niet was verricht indien de nieuwe regel bekend was geweest.

216 Zie par. 5.2.3 over de beperking van deze regeling, waarbij aanvankelijk niet in een overgangsmaatregel was voorzien.

217 HR 13 november 1991, BNB 1992/109, HR 18 december 1991, BNB 1992/181 en HR 28 juni 2000, BNB 2000/275. Van den Berge (2005), p. 38 merkt over de benadering in die arresten op dat die aansluit bij de gedachte dat de oorspronkelijke investeringsbeslissing van belastingplichtigen moet worden gerespecteerd.

trouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht.²¹⁸ Het belang van de omstandigheid 'dispositieschade' komt daar op drie manieren naar voren. Ten eerste kan de aanwezigheid van de omstandigheid 'dispositieschade' zorgen dat verwachtingen ontleend aan een bron die naar haar aard minder snel gerechtvaardigde verwachtingen oplevert dan een andere bron (bijvoorbeeld een inlichting ten opzichte van een toezegging), extra gewicht krijgen zodat toch sprake is van 'gerechtvaardigde verwachtingen'.²¹⁹ Ten tweede kan de omstandigheid meebrengen dat ondanks dat een toezegging 'onverwijld en onmiskenbaar duidelijk is herroepen' het beroep op het vanwege de toezegging opgewekte vertrouwen toch, in afwijking van de hoofdregel, moet worden gehonoreerd.²²⁰ Ten derde komt in de jurisprudentie met betrekking tot de vraag of bij het beëindigen van gewekt vertrouwen eerbiedigende werking op haar plaats is, terug dat van belang is of er 'dispositieschade' is. Uit jurisprudentieonderzoek van Happé blijkt dat in twee situatietypen de rechter soms beslist dat eerbiedigende werking nodig kan zijn, te weten bij kostprijsverhogende belastingen en bij duurovereenkomsten.²²¹ Het element 'schade' krijgt vooral de nadruk bij de kostprijsverhogende belastingen; honoreren van het gewekte vertrouwen is geboden 'voor zolang en voor zover het de belastingplichtige, ingevolge door hem reeds gesloten overeenkomsten, redelijkerwijs niet mogelijk is de belasting alsnog aan zijn afnemers in rekening te brengen'.²²² Bij duurovereenkomsten kan het dispositie-element *an sich* reeds van belang zijn; zo was in HR BNB 1993/266 relevant of 'de overeenkomst is aangegaan mede op grond van een door de Inspecteur kenbaar gemaakt standpunt met betrekking tot de kwalificatie van die overeenkomst'.²²³ Met dit laatste is overigens niet gezegd dat het schade-element geen rol speelt bij de vraag of eerbiedigende werking nodig is bij het beëindigen van vertrouwen ingeval duurovereenkomsten aan de orde zijn; in de zaak die in het arrest aan de orde was, werd namelijk reeds niet voldaan aan het dispositie-element.

11.7 GEDRAG VAN BELASTINGPLICHTIGEN (II); GRENSVERKENNING

Het relatieve gewicht van rechtszekerheid wordt bij de belangenafweging in negatieve zin beïnvloed indien de wijziging is gericht op het tegengaan van grensverkenkend gedrag door belastingplichtigen.

218 In het algemene – niet-fiscale – bestuursrecht speelt dispositie een grote rol bij de beoordeling of een geslaagd beroep kan worden gedaan op het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur; zie bijv. Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 321 en Gorissen (2008), p. 52-53, beiden met verwijzingen. Uit het rechtsvergelijkend onderzoek van Gorissen (2008) komt naar voren dat ook in het Belgische recht (p. 157-158), het Duitse recht (p. 207-209), en het EG-recht (p. 267-269) dispositie een factor van belang is bij de vraag of vertrouwen gewekt door het bestuur rechtens dient te worden gehonoreerd.

219 Zie eerder par. 8.3.3.

220 Bijv. HR 14 juni 2000, BNB 2000/331: 'Op door [als een toezegging op te vatten] uitlating gewekt vertrouwen kan echter in redelijkheid geen beroep worden gedaan, en een dergelijk beroep kan dan ook niet worden gehonoreerd, indien de uitlating, omdat zij naar de mening van de fiscus op een vergissing berustte, onverwijld en onmiskenbaar duidelijk is herroepen, hetgeen echter uitzondering kan lijden indien en voor zover de belastingplichtige intussen op grond van het (kortstondige) gewekte vertrouwen iets heeft gedaan of nagelaten dat niet meer zonder nadeel kan worden hersteld (...)’ en in vergelijkbare zin HR 17 november 1995, NJ 1997/185, r.o. 3.3.

221 Happé (2004), p. 645-646. Ook in het Duitse belastingrecht speelt het dispositievereiste een rol bij de vraag of opheffing of verandering van een toezegging mogelijk is; zie Gorissen (2008), p. 208.

222 HR 2 september 1992, BNB 1993/2.

223 HR 30 juni 1993, BNB 1993/266.

De omstandigheid dat belastingplichtigen de grenzen van de wet, van het recht, opzoeken is een omstandigheid die een 'tweezijdige invloed'²²⁴ heeft bij de belangenafweging. De omstandigheid is zowel van negatieve invloed op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel als van positieve invloed op het gewicht van de 'tegenbelangen'.²²⁵ Zij heeft aldus op twee manieren een negatieve invloed op het *relatieve* gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Ik ga hierna op deze tweezijdige invloed in, en daarnaast komen aan de orde de vraag wanneer er sprake is van grensverkenning en de vraag of het wel aan de wetgever is om de omstandigheid 'grensverkenning' mee te wegen.

11.7.1 Negatieve invloed op gewicht rechtszekerheidsbeginsel

De negatieve invloed van 'grensverkenning' op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel is gegrond op twee redenen.

Ten eerste is er de voorzienbaarheid van reparatiewetgeving. Naarmate de transacties om tot een bepaald resultaat te komen meer gekunsteld van aard zijn of hoe onevenwichtiger het resultaat van de transacties is gelet op doel en strekking van de regelgeving, hoe meer voorzienbaar is dat de wetgever op enig moment tot een wijziging van de regelgeving zal overgaan.²²⁶ De voorzienbaarheid ziet derhalve op de wijziging van de regel. Ten tweede komt minder gewicht toe aan verwachtingen op basis van de oude regel. Hoe hoger de graad van fiscale grensverkenning, hoe minder gerechtvaardigd de verwachtingen zijn. Deze 'gerechtvaardigdheid' is normatief gekleurd, het gaat om de 'eerbiedwaardigheid' van de verwachtingen, om het in *redelijkheid* mogen verwachten.²²⁷ Bij dit tweede punt merk ik overigens wel op dat het niet onomstreden is. In de literatuur wordt namelijk betoogd dat de wijze waarop legale grensverkenning normatief wordt geapprecieerd, sterk afhangt van het politiek-filosofische startpunt.²²⁸

Er is een verband met de tijdshorizon van verwachtingen in geval van fiscale grensverkenning: hoe verder in de toekomst, hoe meer voorzienbaar een reparatiemaatregel is c.q. hoe minder gewicht aan de verwachtingen toekomt. Anders gezegd: formeel terugwerkende kracht voor zover die zich uitstrekt tot vóór de datum van het 'persbericht', is wellicht nog discutabel (zie daarover/echter par. 12.2.4); voor formeel terugwerkende kracht tot de datum van het 'persbericht' geldt dit al minder, terwijl er veel aanleiding is om onmiddellijke werking aan reparatiewetgeving te verlenen of, anders gezegd, er moeten goede (tegen)argumenten zijn om toch in eerbiedigende werking te voorzien. Opgemerkt zij dat, anders dan bij de hierna te bespreken tegenbelangen, bij de perspectieven van de verwachtingen en de voorzienbaarheid – zoals dat bij die perspectieven steeds het geval is – de wetgever zich dient te verplaatsen in de belastingplichtigen. De vraag dient te zijn: zou een redelijke belastingplichtige moeten beseffen dat er sprake is van fiscale grensverkenning? Bij de tegenbelangen is het perspectief dat van het algemeen belang.

224 In de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG komt met regelmaat naar voren dat bij de beoordeling van de geoorloofdheid van terugwerkende kracht een omstandigheid van belang is voor zowel de noodzakelijkheidsvoorwaarde (lees: het gewicht van de tegenbelangen) als voor de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel (lees: het gewicht van het vertrouwensbeginsel), zie bijlage E.3.2.

225 Zie voor deze tweezijdige invloed van de omstandigheid 'grensverkenning' in het belastingrecht, bijv. HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 76-79.

226 Vgl. Verheij (1997), p. 52-53 en A-G Wattel in onderdeel 6.14 van zijn conclusie voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137.

227 Vgl. Sampford (2006), p. 89, die stelt dat kan worden beargumenteerd dat 'retrospectively closing tax avoidance loopholes does not upset expectation, but is not unjust, as it does not *legitimate* expectations. Indeed, it might also be argued that reliance on existing law in such situations is an *irrational* expectation' (originele cursivering).

228 Zie Freedman (2008). Op dit punt heb ik overigens geen nader (literatuur)onderzoek gedaan.

Volledigheidshalve zij opgemerkt dat – *a fortiori* – minder gewicht toekomt aan verwachtingen die erop zijn gericht dat in de toekomst van een onevenwichtigheid in de regelgeving kan worden geprofiteerd. Ik benadruk dit, omdat daar in de literatuur kennelijk soms anders over wordt gedacht. In par. 5.4.2 heb ik eerder de opvatting van Van Dijk aangehaald dat de materiële terugwerkende kracht van de invoering van art. 13c Wet VPB 1969 ongewenst is; eenzelfde opvatting heeft de auteur met betrekking tot de invoering van art. 13b Wet VPB 1969.²²⁹ Beide regelingen beoogden *in abstracto* hetzelfde: te weten het voorkomen dat een eerder genomen verlies (een vaste inrichtingsverlies respectievelijk een verlies op een vordering) dat normaliter wordt ‘teruggenomen’ indien en voor zover later een waardestijging optreedt (de vaste inrichting maakt winst respectievelijk de vordering stijgt in waarde), niet kan worden teruggenomen, indien er een bepaalde transactie plaatsvindt (in beide gevallen: een omzetting in aandelen) als gevolg waarvan de waardestijging onbelast zou zijn (in beide gevallen: op grond van de deelnemingsvrijstelling). De invoering van beide regelingen ging gepaard met een overgangsregeling die erin voorziet dat de nieuwe regeling slechts van toepassing is op omzettingen na de inwerkingtreding, hetgeen mij op zich al een redelijke eerbiediging lijkt. De materieel terugwerkende kracht die dan resteert, bestaat erin dat de nieuwe regeling van toepassing is op omzettingen na inwerkingtreding, waardoor nadien optredende waardestijgingen worden belast *ook voor zover* de waardestijgingen corresponderen met de verliezen die voor de inwerkingtreding zijn geleden. Van Dijk vindt deze materieel terugwerkende kracht ongewenst. Aangezien de auteur in verband met art. 13c Wet VPB 1969 expliciet stelt dat de materieel terugwerkende kracht een afstraffing betekent van een rationele (investerings)keuze die mede is gebaseerd op fiscale overwegingen, waaronder het voordeel van omzetting, begrijp ik dat het pijnpunt zijns inziens is dat belastingplichtigen de beschermingswaardige verwachting hadden dat een reeds opgetreden verlies in de toekomst door middel van een omzetting (zonder omzetting zou immers wel *de facto* een terugname plaatsvinden indien en voor zover een waardestijging optreedt) ‘permanent’ kan worden gemaakt. Dit gaat mij voorshands te ver; van een beschermingswaardige verwachting is naar mijn mening geen sprake.

11.7.2 Positieve invloed op de tegenbelangen

Wanneer fiscale grensverkenning zich voordoet, zijn er diverse belangen in het geding²³⁰ die een argument vormen voor reparatiewetgeving met een zo groot mogelijk temporeel toepassingsbereik.

Het budgettaire belang spreekt voor zich. Wanneer fiscale grensverkenning resulteert in het ontgaan van belastingen, derft de overheidsschatkist belastinginkomsten.

De omstandigheid grensverkenning geeft tevens extra gewicht aan de ‘tegenbelangen’ vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel. Ten eerste is de meer abstracte idee van gelijkheid (‘solidariteit’) in het geding, omdat ‘grensverkennende’ belastingplichtigen niet bijdragen wat ze zouden moeten bijdragen.²³¹ Omdat belastingheffing aan de orde is,

²²⁹ Van Dijk (1990), p. 140-141.

²³⁰ Vgl. OECD (1987), p. 11: ‘Tax avoidance and evasion are of concern to governments because such practices are contrary to fiscal equity, have serious budgetary effects and distort international competition and capital flows.’

²³¹ Zie bijv. Sampford (2006), p. 60 (en p. 92-93) die in dit verband over de ‘fair share of tax’ spreekt (in vergelijkbare zin Happé (2007), p. 72-75) en Tooma (2008), p. 14-17 die *tax avoidance* vergelijkt met een ‘breach of a social contract’.

komt daar bovenop dat afwenteling plaatsvindt naar andere belastingplichtigen, nu de overheidstaken toch moet worden gefinancierd.²³² Ten tweede kan het materiële gelijkheidsbeginsel in het geding zijn door de grensverkenning. Dit kan vanuit verschillende invalshoeken worden benaderd. Een eerste invalshoek – waarbij de nadruk ligt op het subject – is dat de meer kapitaalkrachtige en meer beadviseerde belastingplichtigen eerder de mogelijkheid hebben om de grenzen van het recht op te zoeken, terwijl andere belastingplichtigen die mogelijkheid niet, of minder, hebben.²³³ Een tweede invalshoek – waarbij de nadruk ligt op het belastingobject – is dat materieel vergelijkbare gevallen verschillend worden behandeld. Door het tussenschakelen van, in meer of mindere mate kunstmatige, transacties kan het zijn dat het ene complex van transacties anders wordt behandeld dan het andere complex, terwijl gekeken naar de start- en eindsituatie beide sterk vergelijkbaar zijn. Economisch vergelijkbare gevallen kunnen dan ongelijk worden behandeld.²³⁴ In het verlengde daarvan merk ik op dat meer in het algemeen tegen belastingontwijking gedrag wordt aangevoerd dat dat leidt tot maatschappelijke kosten²³⁵ als gevolg van marktverstoring omdat (i) bepaalde keuzes worden gemaakt op basis van louter of voornamelijk fiscale redenen en (ii) concurrentievervalsing kan ontstaan tussen bedrijven die succesvol zijn in belastingontwijking en vergelijkbare bedrijven die niet de mogelijkheid daartoe hebben of van deze mogelijkheid geen gebruik (willen) maken.²³⁶

Voorts komt extra gewicht toe aan het ‘doel van het recht’ wanneer de nieuwe wet (de ‘reparatiewetgeving’) gericht is op het tegengaan van fiscale grensverkenning. Zoals in par. 6.3.4 aangegeven kan dit op twee, samenhangende, manieren worden verklaard. Ten eerste vanuit het ‘doel van het nieuwe recht’: de wetgeving na de reparatie kan worden gezien als ‘beter recht’, hetgeen op zich pleit voor het verlenen van terugwerkende kracht aan de reparatiewetgeving. Ten tweede vanuit het ‘doel van het oude recht’: doordat onder het oude recht belastingontwijking mogelijk was, was voor zover belastingontwijking plaatsvond het doel van het oude recht in het gedrang; reparatiewetgeving draagt bij aan betere realisering van het ‘doel van het oude recht’.

11.7.3 Erkenning in de jurisprudentie, jurisprudentie en literatuur

Dat de omstandigheid ‘grensverkennend gedrag’ van negatieve invloed is op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel, kan worden afgeleid uit de diverse rechtsbronnen.

Met betrekking tot de jurisprudentie merk ik ten eerste op dat het ECRM en EHRM niet bepaald genegen zijn om terugwerkende kracht van belastingwetgeving – zelfs voor zover

232 Vgl. Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 14, alsmede Lievaart (1979), onderdeel II-6, Stevens (2005), p. 53 (en Stevens (2007), p. 1367-1368) en, zij het in het kader van *fraus legis*, Marres (2008), p. 1434-1435. Zie ook de Amerikaanse belastingzaak *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), waarin terugwerkende kracht van reparatiewetgeving tegen belastingontwijking werd gesanctioneerd, welke terugwerkende kracht zich uitstrekte tot vóór het moment van aankondiging van de reparatiewetgeving; in verband met het argument dat het dreigende budgettaire verlies ook had kunnen worden opgevangen door verhoging van de tarieven in de toekomst, overwoog de *Supreme Court* dat een dergelijke verhoging ‘would have burdened equally “innocent” taxpayers.’

233 Vgl. OECD (2008), p. 10, alsmede Munzer (1982), p. 469: ‘reliance on underlying equities rather than seizing on technicalities would probably be characteristic of less well-informed persons or groups.’

234 Zie bijv. A-G Wattel in onderdeel 6.14 van zijn conclusie voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137. Zie ook Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, nr. 3, p. 3-4. Vergelijk voorts in verband met *fraus legis* Nieuwenhuizen (2003), p. 1977.

235 In rechtseconomische literatuur wordt voorts gewezen op maatschappelijke kosten die bestaan uit niet-efficiënte inzet van productiefactoren, zoals inzet voor advisering en implementatie/uitvoering van tussengeschieden transacties; Kaplow (1986), p. 608.

236 Vgl. OECD (1987), p. 11-14, met name punt 10 en 22.

die zich uitstrekt naar een periode vóór de aankondiging ervan – in strijd te achten met art. 1 Eerste Protocol EVRM indien die belastingwetgeving en de terugwerkende kracht ook maar enigszins gericht is op het tegengaan van belastingontwijking.²³⁷ Ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad – althans in de conclusies van de advocaten-generaal – komt naar voren dat grensverkenning als een relevante omstandigheid wordt meegewogen bij toetsing van formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan art. 1 Eerste Protocol EVRM.²³⁸ In verband met de rechtspraak van het Hof van Justitie EG kan vooral gewezen worden op de belastingzaak *Gemeente Leusden*, waarin het Hof van Justitie EG overwoog ‘ook al kan een belastingplichtige volgens het recht van een lidstaat niet worden verweten dat hij heeft geprofiteerd van een bepaling of een leemte in de wet waardoor hij minder belasting heeft moeten betalen zonder dat er echter sprake is van misbruik, toch kan de afschaffing van de regeling waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd, als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.’²³⁹ Daarnaast is een indirecte aanwijzing de ontwikkeling door het Hof van Justitie EG van het leerstuk van misbruik van recht op het gebied van de btw, waaruit blijkt dat – zelfs bij objectieve en zakelijke (transactie)belasting zoals de btw – een sterk legistische, zich op de tekst van de wet en op de ‘rechtszekerheid’ beroepende, benadering en toepassing van het recht soms moet wijken voor een benadering en toepassing van het recht die meer zijn gebaseerd op doel en strekking van regels.²⁴⁰

Verder zij gewezen op de jurisprudentie.²⁴¹ De Raad van State heeft in zijn algemene visie op formeel terugwerkende kracht in het belastingrecht als een bijzondere omstandigheid die terugwerkende kracht kan rechtvaardigen, genoemd ‘omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening’.²⁴² Ook met betrekking tot materieel terugwerkende kracht acht de Raad van State van belang ‘de omstandigheid (...) in hoeverre de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat de in geding zijnde transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en ook overigens niet als ongewenst behoeven te worden aangemerkt.’²⁴³ In de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht wordt genoemd dat er een ‘voldoende rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht kan bestaan indien het gaat om regelingen die misbruik of oneigenlijk gebruik beogen tegen te gaan.’²⁴⁴ Verder wordt de omstandigheid dat er sprake is van misbruik of oneigenlijk gebruik in zijn algemeenheid aangemerkt als een reden om niet in eerbiedigende werking te voorzien.²⁴⁵ Concrete wetgevingsgevallen waarbij de wetgever wijst op de omstandigheid van (verwacht) misbruik of oneigenlijk/ongewenst gebruik bij zijn

237 ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79, (*A.B.C. en D.*), EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), en EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (*M.A.*). Daarbij merk ik bovendien op dat in de zaak *M.A.* naar mijn smaak geen sprake was van een zeer agressieve vorm van grensverkenning (zie bijlage D.4.7).

238 HR 8 februari 2002, BNB 2002/137, althans onderdeel 6.14 van de conclusie van A-G Wattel, en onderdeel 6.2 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen van 10 april 2007, V-N 2007/27.11.

239 HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 79.

240 Zie over die ontwikkeling bijv. Soltysik (2008).

241 Behalve in Nederland (zie hierna) is het ook in andere landen niet ongebruikelijk om terugwerkende kracht te verlenen om fiscale grensverkenning tegen te gaan; zie bijv. *International Academy of Comparative Law* (2007), p. 186.

242 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3-4.

243 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5.

244 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3; zie ook Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 14. Aan de zaak HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), ontleen ik dat in Zweden zelfs met het oog op het tegengaan van belastingontwijking de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’ grondwettelijk is vastgelegd; zie r.o. 37: ‘(...) de Zweedse grondwet (...) bepaalt dat het Zweedse Parlement, ter voorkoming van de toename van belastingontwijking nog voordat een wet ter beteugeling daarvan in werking treedt, kan beslissen dat een nieuwe belastingwet zal gelden vanaf de dag waarop de regering van deze staat hem schriftelijk in kennis heeft gesteld van haar voornemen om de wet te wijzigen.’

245 Kamerstukken II, 2004-2005, 30 117, nr. 3, p. 3.

motivering om terugwerkende kracht te verlenen²⁴⁶ of om niet in (een vorm van) eerbiedigende werking te voorzien,²⁴⁷ zijn talrijk. Soms komt het belang van de omstandigheid *a contrario* naar voren; namelijk wanneer de (mede)wetgever ter rechtvaardiging van (een vorm van) eerbiedigende werking wijst op het feit dat er geen sprake is van misbruik.²⁴⁸ Ik wijs er overigens wel op dat de terugwerkende kracht zich zelden uitstrekt tot vóór de datum van aankondiging van het wetsvoorstel,²⁴⁹ hetgeen overeenkomt met de praktijk in andere landen.²⁵⁰ Een enkele keer wordt tijdens de parlementaire behandeling expli-

246 Zie bijv. de reparatiewetten in verband met koopsompolisconstructies (wet van 23 november 1977, Stb. 647, art. II, lid 2; Kamerstukken II, 1975-1976, 14 053, nr. 3, p. 6-7), 'fiscale superaf trek', vooruitbetaalde rente en meegekochte rente (wet van 21 juni 1980, Stb. 334; Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 20-21), bestrijding oneigenlijk gebruik WIR (wet van 16 januari 1985, Stb. 81, art. VII, lid 2; Kamerstukken II, 1983-1984, 18 203, nr. 3, p. 20-21), belastingheffing over tijdelijke genotsrechten (wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 3; Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 1-4 en nr. 3, p. 3-4 en 6-7), blooteigendomconstructies (wet van 15 december 1995, Stb. 633, art. V; Kamerstukken II, 1994-1995, 23 219, nr. 8, p. 3-4), constructies met onroerend goed in verband met de overdrachtsbelasting en omzetbelasting (wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 1; Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 2-3, 28-29 en 39), de aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XV, lid 2; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 102-105), het ex-warrantarrest om te voorkomen dat fiscaal geïndiceerde producten zouden ontstaan (wet van 30 oktober 1997, Stb. 513; Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, B, p. 3-4 en nr. 3, p. 6), het arrest HR 3 november 1999, BNB 2000/23 over de overdrachtsbelasting (wet van 22 december 1999, Stb. 579; art. XXVIII, lid 7; Kamerstukken II, 1999-2000, 26 820, nr. 15, p. 3-4), cv-constructies overdrachtsbelasting (wet van 14 december 2000, Stb. 551, art. X, lid 2; Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, nr. 3, p. 9 en nr. 6, p. 8-9), dividendstripping (wet van 13 juli 2002, Stb. 396, art. VI; Kamerstukken II, 2000-2001, 27 896, nr. 3, p. 10-11), aanscherping tbs-regeling in verband met opties (wet van 11 december 2002, Stb. 613, art. XVII, lid 9; Kamerstukken II, 2001-2002 en 2002-2003, 28 487, A, p. 5-6, nr. 3, p. 15-17, nr. 7, p. 9-13), dichtung lacune in FE-regime (wet van 11 december 2002, Stb. 618, art. VI, lid 2 jo. art. VIII, lid 2; Kamerstukken II, 2000-2001, 26 854, nr. 7, p. 24), constructies conserverende aanslagen (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII, lid 6; Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 6 en 27-28 en Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 503), invoering art. 10, lid 4, Wet LB 1964 om langdurige onterechte toepassing van omkeerregeling te kunnen herstellen (wet van 24 februari 2005, Stb. 115, art. XVI, lid 2; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 3, p. 47, nr. 4, p. 8-9 en D, p. 51-52), en misbruik heffingsrenteregeling (wet van 15 december 2005, Stb. 683; Kamerstukken II, 2005-2006, 30 306, nr. 42, p. 2-4). Zie voorts aanpak van misbruik van het belastingverdrag met Malta (Protocol van 18 juli 1995 tot wijziging van het Belastingverdrag met Malta, Trb. 1995, 224, art. XIII; Kamerstukken, 1995-1996, 24 610, nr. 198 en 1, p. 10, nr. 5, nr. 7, p. 4-6).

247 Zie bijv. introductie maatregel tegen handel in verliesvennootschappen (wet van 8 oktober 1969, Stb. 445, art. 19, lid 5; Kamerstukken 6000, nr. 3, p. 21; nr. 9, p. 31 en nr. 25, p. 26), invoering heffingsrenteregeling (wet van 26 maart 1987, Stb. 120, art. XIII, lid 3; Kamerstukken I, 1986-1987, 19 557, nr. 154c, p. 2), aanpak blooteigendomconstructies (wet van 15 december 1995, Stb. 633; Kamerstukken II, 1992-1993, 23 219, nr. 3, p. 15), constructies met onroerend goed in verband met de overdrachtsbelasting (wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. III jo. art. V, lid 4; Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 29 en 39), constructies met onroerend goed in verband met de omzetbelasting waarbij alleen in eerbiediging werd voorzien voor 'reële situaties' (wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 9; Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 7, p. 10, nr. 5, p. 2 en 7, nr. 8, p. 2, en nr. 9, p. 3), aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XV, lid 2; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, B, p. 29, nr. 3, p. 102-105 en nr. 7, p. 16), aanscherping art. 13g Wet VPB 1969 (wet van 14 december 2001, Stb. 641; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 53), bestrijding onbedoeld gebruik 'grijze kentekens' bij MRB (wet van 16 december 2004, Stb. 653; Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 11, p. 8), aanpak constructie met betrekking tot art. 13ca (oud) Wet VPB 1969 (wet van 1 december 2005, Stb. 613, art. I, onderdeel G jo. art. V; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 686, nr. 3, p. 20) en aanscherping art. 10a Wet VPB 1969 (wet van 20 december 2007, Stb. 563, art. VI; Kamerstukken II, 2007-2008, 31 206, nr. 7, p. 8 en brief van 15 november 2007, V-N 2007/56.5).

248 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, C, p. 26.

249 Dat werd kennelijk wel overwogen bij de reparatie invorderingswet in verband met constructies rondom conserverende aanslagen (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII) maar niet nodig geacht omdat voor zover bekend nog niet was overgegaan tot voltooiing van constructies (zie Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 27-28).

250 Zie Thuronyi (2003), p. 76 in zijn *comparative tax law*.

ciet gevraagd waarom de terugwerkende kracht zich niet verder uitstrekt en komt in het antwoord van de staatssecretaris tot uitdrukking dat hij dat niet redelijk acht.²⁵¹ Omgekeerd trapt het parlement soms uitdrukkelijk op de rem, wanneer de regering een feitelijk ingangstijdstip voorstaat dat gelegen is vóór het moment van aankondiging.²⁵²

Ook in de literatuur wordt veelal aanvaard dat de omstandigheid dat misbruik of oneigenlijk gebruik aan de orde is, reden kan zijn om niet in eerbiedigende werking te voorzien of om aan reparatiewetgeving terugwerkende kracht te verlenen.²⁵³ Relevant is in dit verband ook dat in een deel van de literatuur de notie aanhang vindt dat door het opzoeken van de grenzen van de wet, van het recht, een belastingplichtige voor eigen risico handelt en geen beroep kan doen op gerechtvaardigde verwachtingen.²⁵⁴ Ik heb overigens wel de indruk dat in de literatuur veelal ervan wordt uitgegaan dat de terugwerkende kracht niet verder gaat dan de datum van het persbericht. Maar in een deel van de literatuur wordt soms expliciet wel voorstelbaar geacht dat de terugwerkende kracht zich verder uitstrekt naar het verleden.²⁵⁵

Opgemerkt zij dat in een deel van de rechtseconomische literatuur bovendien juist wordt geheld dat de terugwerkende kracht van reparatiewetgeving veelal wordt beperkt tot, niet verder gaat dan, de datum van de aankondiging (zie eerder par. 7.2.4 en 7.3.1).²⁵⁶

Bezwaar is, zo luidt de redenering die naar mijn mening op zichzelf valide is, dat op die manier de periode voorafgaande aan die datum buiten schot blijft, dat belastingplichtigen ‘zekerheid’ hebben dat de beoogde rechtsgevolgen in ieder geval bereikt kunnen worden zolang er geen aankondiging tot reparatie is, en dat er derhalve geen prikkel is om van

251 Bijv. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 5, p. 33.

252 Zie de gang van zaken met betrekking tot de aanpak van misbruik van het belastingverdrag met Malta. In het wijzigingsprotocol (van 18 juli 1995, Trb. 1995, 224, art. XIII) was voorzien in een terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1994 om misbruik aan te pakken (Kamerstukken, 1995-1996, 24 610, nr. 198 en 1, p. 10 en nr. 5). Na hevige oppositie in de Tweede Kamer is vervolgens eenzijdig bepaald dat Nederland de nieuwe regels ten aanzien van Maltese inwoners – tenzij pas na 18 juli 1995 inwoner van Malta geworden – pas zou toepassen vanaf de datum van inwerkingtreding van het Protocol; daarmee werd de formeel terugwerkende kracht in feite beperkt tot de datum van de aankondiging en tot de ‘nieuwe gevallen’ (wet van 17 december 1998, Stb. 729, art. 2; zie met name Handelingen II, 1996-1997, d.d. 24 juni 1996, nr. 96, p. 6704-6708).

253 Bijv. Zwemmer, Langereis en Smid in Prast (1978a), p. 26 en 28, Lievaart (1979), onderdeel II-6, Christiaanse (1990), p. 1572-1573, Van Brederode (1996), p. 18-19, Verheij (1997), p. 52-53, Happé (1996), p. 158, Van Leijenhorst (1998), par. 3.3.2 (die spreekt over, en belang hecht aan, ‘het morele gehalte’ van de anterieure feiten), De Jonckheere (1998), p. 148, Harkema (1999), p. 333, Kappelle (2000), p. 199, Thuronyi (2003), p. 76, Happé en Pauwels (2005), p. 69 en Lubbers en Vording (2005), p. 140-145. Vooral Sampford (2006) laat er geen misverstand over bestaan dat zijns inziens terugwerkende kracht geoorloofd is in geval van *tax avoidance* (zie p. 60, 81, 92-93, 147-151, 233, 245-246, en 261).

254 Lievaart (1979), onderdeel II-6, Munzer (1982), p. 432-433, Logue (1996), p. 1163, Sampford (2006), p. 89 en Harper (2006), p. 398-399. Zie ook Gribnau en Meussen (2002), p. 254: ‘Belastingplichtigen kunnen echter bewust de grenzen – en dus de zekerheid – van de wet verkennen. Zij mogen in dat geval met recht een reactie van wetgever verwachten in de vorm van een aanpassing van de regelgeving. De rechtszekerheid wordt in een bepaalde context immers bepaald door wat partijen omtrent elkaars gedrag mogen verwachten. Deze belastingplichtigen zoeken als het ware de onzekerheid op om die ten eigen nutte uit te baten. Men komt dan geen beroep op de rechtszekerheid toe omdat het gaat om ten onrechte aan de wet toegedichte zekerheid.’ Vergelijk tevens in verband met *fraus legis* bijv. Nieuwenhuizen (2003), p. 1977 en Marres (2008), p. 1435.

255 Bijv. Lievaart (1979), onderdeel II-6 en naschrift, Harkema (1999), p. 333, en naar aangenomen kan worden ook Sampford (2006), p. 60 en 81. Zie ook Van Leijenhorst (1998), die meent dat terugwerkende kracht in bepaalde gevallen gerechtvaardigd, zo niet geboden, is, en daarbij denkt aan ‘de zuiver fiscaal geïnspireerde constructies waarmee wordt geleurd op een wijze die iedere rechtgeaarde burger (...) tegen de borst stuit.’

256 Logue (2003), p. 231-235 en p. 257-259 en Kaplow (1986), p. 608, voetnoot 310. Zie daarnaast Sampford (2006), p. 60, 81 en 238.

fiscale grensverkenning af te zien.²⁵⁷ Vergelijkbare kritiek is in de literatuur te vinden met betrekking tot het oordeel van het Hof van Justitie EG (in verband met *fraus legis* in een btw-zaak) dat 'transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo [moeten] worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.'²⁵⁸ Aangevoerd bezwaar is dat belastingplichtigen dan niet worden ontmoedigd om constructies toe te passen, aangezien men – afgezien van de kosten voor opzetten van een constructie – alleen voordeel kan behalen.²⁵⁹ Anderzijds zijn sommige auteurs gekant tegen het verlenen van terugwerkende kracht in geval van 'grensverkenning', ook voor zover die beperkt is tot het moment van het persbericht.²⁶⁰ Evenzo lijkt soms te worden gesteld dat de omstandigheid dat er sprake is van 'oneigenlijk gebruik' niet mag worden meegewogen bij de vraag of eerbiedigende werking al dan niet op haar plaats is (zie ook par. 11.7.5).²⁶¹ Dat over het meewegen van 'grensverkenning' verschillend wordt gedacht, is op zich niet vreemd, aangezien immers, zoals in par. 11.7.1 kort opgemerkt, de normatieve appreciatie van grensverkenning veelal afhangt van het (impliciete) politiek-filosofische startpunt.

Voor de hoegrootheid van de negatieve invloed van de omstandigheid 'grensverkenning' op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel is, behalve de gradatie van grensverkenning (zie hierna), van belang de omvang van de 'grensverkenning'. Vooral in verband met het al dan niet verlenen van terugwerkende kracht wordt de (verwachte) omvang van belang geacht in de diverse rechtsbronnen. Zoals hiervoor gezien vereist bijvoorbeeld de Raad van State in verband met het verlenen van terugwerkende kracht dat het om 'omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening' (cursivering MP) gaat. Vooral in verband met de vraag naar het al dan niet verlenen van terugwerkende kracht tot datum persbericht, hangt de verwachte omvang van de 'grensverkenning' met name af van de hoegrootheid van het verwachte aankondigingseffect. Illustratief voor het belang van de verwachte omvang van de 'grensverkenning' voor de mate van invloed van de omstandigheid 'grensverkenning' op de belangenafweging, is verder dat de (mede)wetgever soms expliciet afziet van het verlenen van terugwerkende kracht (tot datum persbericht) omdat hij geen aankondigingseffecten verwacht.²⁶²

11.7.4 Grensverkenning: een kwestie van graad

Ik heb hiervoor gesproken over fiscale grensverkenning, zonder dit nader toe te lichten. Er is nu plaats voor het maken van nuances. Het zou echter ver buiten het bestek van dit onderzoek gaan om uitgebreid in te gaan op het vraagstuk wanneer er sprake is van fiscale

257 Sampford (2006), p. 81 noemt als voordeel van het verlenen van terugwerkende kracht als reactie op grensverkenning dat 'prospective retrospectivity' wordt bewerkstelligd, te weten 'clear guidelines for retrospective rule making can generate an expectation that retrospective law will be applied in the future to prevent actions.' Aan de zaak ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79, (*A.B.C. en D.*), waarin een terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan de orde was die een feitelijk ingangsmoment had die was gelegen vóór het moment van aankondiging, ontleen ik dat de Engelse (mede)wetgever met die vergaande terugwerkende kracht niet alleen het doel had de desbetreffende constructies te treffen, maar tevens een algemener nevendoel had: 'the object was also to warn the "tax industry" that future artificial schemes of this kind would be legislated against in the same way.'

258 HvJ EG 21 februari 2006, BNB 2006/170 (*Halifax*), r.o. 94.

259 Swinkels (2006), p. 1322.

260 Bijv. Prast (1979) en Mackaaij (1979), onderdeel D. Ook McDonnell (2007), p. 2:12-14 is terughoudend, vooral omdat het onderscheid tussen 'acceptable and unacceptable tax avoidance' lastig is.

261 Vgl. Niessen (2000).

262 Bijv. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 19 en nr. 5, p. 32.

grensverkenning,²⁶³ temeer omdat dit zonder meer lastige vraagstuk wel een uitgebreide analyse verdient. Een lastig punt is bijvoorbeeld de verhouding met de, over het algemeen geaccepteerde,²⁶⁴ vrijheid van burgers de fiscaal meest voordelige weg te kiezen.²⁶⁵ Het aspect dat burgers bepaalde grensverkennende transacties hebben opgezet juist afgaande op het bestaande recht, komt in deze omstandighedencatalogus overigens terug als een tegengewicht door de omstandigheid 'dispositie' (zie par. 11.6). Ik geef in deze paragraaf aan (a) dat grensverkenning een graduele kwestie is, (b) dat er een aantal gezichtspunten kunnen worden genoemd en (c) wat punt '(a)' betekent voor hetgeen hiervoor is betoogd.

Fiscale grensverkenning lijkt mij geen zwart-wit kwestie maar een graduele kwestie te zijn. Ik laat me hierbij inspireren door Merks, die ingaat op de concepten belastingontduiking, belastingontwijking en belastingplanning.²⁶⁶ Merks positioneert deze concepten op een continuüm van belastingbesparend gedrag, welk continuüm loopt van illegaal (bijvoorbeeld fraude) naar legaal (bijvoorbeeld stoppen met roken, waardoor geen accijns meer hoeft te worden betaald). Belastingontduiking (fraude) wordt bij illegaal gepositioneerd. Belastingplanning en belastingontwijking worden beide bij legaal gepositioneerd, maar belastingontwijking ligt wel verder van de uiterste zijde van legaal af (en derhalve dichterbij belastingontduiking) dan belastingplanning. Het verschil in positionering van belastingplanning en belastingontwijking ligt in de aanvaardbaarheid, zo begrijp ik Merks. Wat er zij van het onderscheid,²⁶⁷ het gaat mij vooral om de idee van het continuüm van belastingbesparend gedrag naargelang de mate van aanvaardbaarheid. Een tweede punt van het artikel dat ik naar voren wil halen, is dat een bepaalde gedraging in de loop van de tijd kan verschuiven op het continuüm. Merks geeft als voorbeeld dat met

263 Vgl. Van Brederode (1996), p. 18 en McDonnell (2007), p. 2:14. Illustratief voor de moeilijkheid om fiscale grensverkenning te definiëren, is dat in een rapport van het OESO dat ziet op het voorkomen van ongewenste *tax planning* er expliciet van wordt afgezien ('would not be appropriate or feasible') om te trachten tot een definitie te komen (OECD (2008), p. 9). Tooma (2008) geeft in haar onderzoek 'legislating against tax avoidance' weliswaar als definitie van *tax avoidance* dat het gaat om 'the legal exploitation of the letter of tax laws to one's own advantage, without regard to the broader purpose of the tax laws' (p. 11) maar geeft wel aan dat het moeilijk is om een onderscheid te maken tussen ongewenste *tax avoidance* en *legitimate tax planning* (p. 17-18). Freedman (2008) geeft als oorzaak van het probleem om 'tax avoidance' te definiëren dat elke definitie afhangt van het politiek-filosofische startpunt rondom belastingheffing.

264 Zie bijv. Gribnau (1998), p. 180 met verwijzingen, alsmede McDonnell (2007), p. 2:14.

265 Illustratief is de Amerikaanse belastingzaak *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), waarin de U.S. Supreme Court de terugwerkende kracht (tot vóór het moment van aankondiging) van de desbetreffende reparatiewetgeving sanctioneerde. De meerderheid woog mee dat 'purely tax motivated' transacties aan de orde waren. Justice O'Connor was het in zijn *concurring opinion* echter niet eens met de 'normative disapproval of this course of action', aangezien 'it was entirely appropriate for Carlton to seek to reduce the estate taxes. And like all taxpayers, Carlton was entitled to structure the estate's affairs to comply with the tax laws while minimizing tax liability'; ook Justice Scalia kon zich blijkens zijn *concurring opinion* niet vinden in de redengeving.

266 Merks (2006), p. 338-344. Merks baseert zich met name op een rapport van het OESO (OECD (1987)). Zie verder ook Kessler en Eicke (2007).

267 Het komt mij voor dat er een overlap kan zijn aangezien belastingplanning ook planning omvat om (op een legale manier) belasting te ontwijken, bijvoorbeeld door gebruik te maken van discrepanties tussen de verschillende – internationale of nationale – heffingssystemen; vergelijk voor enkele btw-voorbeelden Van Kesteren en Soltysik (2007) en voor enkele 'strategieën' Kessler en Eicke (2007), p. 375-376. Oorzaak van het gemaakte onderscheid zou kunnen zijn dat Merks mogelijk van een beperkte opvatting van het concept 'belastingontwijking' uitgaat, in de zin dat daaronder alleen wordt begrepen transacties die onder de leerstukken van *fraus legis* of van misbruik van recht vallen. Ik wijs er nog op dat de OESO (OECD (2008), p. 9) recentelijk als ongewenste *tax planning* aanmerkt: 'planning involving a tax position that is *tenable* but has unintended and unexpected tax revenue consequences' (cursivering MP). Vgl. ook Tooma (2008), p. 17-18 die een onderscheid maakt tussen *aggressive* en *non-aggressive tax planning*.

betrekking tot een 'legale' transactie de hoogste rechter *fraus legis* toepast.²⁶⁸ De desbetreffende transactie zelf wordt nog onder 'belastingontwijking' geschaard, maar een soortgelijke transactie die wordt aangegaan na die uitspraak van de hoogste rechter is dan volgens Merks belastingontduiking. Het gaat mij hier om de notie dat een bepaalde transactie in de loop van de tijd kan verschuiven op het continuüm

Met betrekking tot grensverkenning zou ik de idee van een continuüm aldus willen opvatten dat het gaat om een continuüm van belastingbesparend gedrag naargelang de mate van maatschappelijke aanvaardbaarheid. Het 'illegale' deel van het continuüm laat ik verder buiten beschouwing, omdat bij illegaal gedrag niet de materieel-belastingrechtelijke regels zelf tekortschieten²⁶⁹ maar de *compliance* van belastingplichtigen en de controle(mogelijkheden) van de fiscus. Het komt mij voor dat een continuüm kan worden geconstrueerd met *grosso modo* als volgorde (waarbij de mate van onaanvaardbaarheid afneemt): (a) *fraus legis*, (b) oneigenlijk gebruik of misbruik,²⁷⁰ (c) ongewenst gebruik,²⁷¹ en (d) 'normaal' gebruik. Ik erken dat afbakening moeilijk is, maar het gaat zoals gezegd om de gedachte dat 'grensverkenning' een kwestie van graad is. Verschuivingen op het continuüm in de loop van de tijd zijn mogelijk. Indien een bepaald type transactie op zich reële betekenis kan hebben, maar in toenemende mate wordt gebruikt in gevallen waarin de transactie zonder de fiscale redenen niet zou worden gebruikt, dan kan een dergelijke

268 Merks (2006), p. 342-343. Overigens merkt Merks ook op dat indien de hoogste rechter beslist dat een bepaalde transactie moet worden toegestaan, deze transactie 'vanaf dat moment kwalificeert als (onschadelijke) belastingplanning. Het gevolg hiervan is een lek (een 'loophole', een maas in de wet).' Mij ontgaat evenwel waarom een dergelijke beslissing (dat een lek blootlegt) zou meebrengen dat de desbetreffende vorm van belastingplanning, behalve als legaal, ook als 'onschadelijk' kan worden gekwalificeerd.

269 Al kan het wel zo zijn dat materieel-belastingrechtelijke regels tekortschieten in de zin dat ze weinig fraudebestendig zijn.

270 Zowel in de Notitie Staatssecretaris (1996) als tijdens de daaropvolgende parlementaire discussie (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3) noemt de staatssecretaris 'oneigenlijk gebruik' en 'misbruik' steeds in een adem (zie ook de Raad van State in zijn algemene advies Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3-4). Men zou ook een ander onderscheid kunnen maken (vgl. HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 78-79, waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen 'misbruik' en 'belastingontwijking') en 'misbruik' onder 'fraus legis' kunnen scharen. Zo heeft staatssecretaris Grapperhaus ooit expliciet tijdens de behandeling van een wetsvoorstel aangegeven in een situatie die hij niet acceptabel achtte 'niet het woord "misbruik" in de mond [te willen] nemen. (...) Wanneer de overheid door haar recht de gelegenheid laat dat iemand op oneigenlijke wijze gebruikmaakt van bepaalde rechtsregels, dan wil ik niet degene zijn die daarvoor het woord "misbruik" gebruikt' (Handelingen II, 1968-1969, d.d. 11 juni 1969, nr. 65, p. 3187). Opmerkelijk is wel dat in datzelfde wetsvoorstel, en nog wel ter zake dezelfde situatie, wel wordt gesproken over misbruik (Kamerstukken 6000, nr. 3, p. 21; nr. 9, p. 31 en nr. 25, p. 26).

271 Volgens de staatssecretaris gaat het bij oneigenlijk gebruik om een gebruik dat in strijd is met doel en strekking van de wet, terwijl ongewenst gebruik een gebruik is dat bij nader inzien door de wetgever ongewenst wordt geacht (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 9). Later heeft de staatssecretaris ook nog een onderscheid gemaakt tussen 'onwettig gebruik of misbruik' en 'onbedoeld gebruik' (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 11, p. 8). De staatssecretaris gebruikt soms ook de termen 'grensverkenning' en 'grensoverschrijding' (bijv. Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 503) en noemt soms ook 'gevallen waarin belastingarbitrage het belangrijkste motief is' als een reden om af te zien van overgangsmaatregelen (bijv. brief van 15 november 2007, V-N 2007/56.5 in verband met wetsvoorstel 31 206). Conceptueel leveren dergelijke 'nieuwe' termen verwarring op, omdat niet duidelijk is of een nieuwe gradatie wordt aangebracht of dat het om een voorbeeld van een bestaande graad gaat (maar in dat geval bestaat weer onduidelijkheid onder welke bestaande graad het voorbeeld moet worden geschaard).

transactie in zijn algemeenheid opschuiven in de richting van onwenselijk gebruik.²⁷² Maar ook andersom: indien een transactie gelet op doel en strekking van de wet op zich onwenselijk lijkt, maar de wetgever reageert niet of laat zich er niet op afkeurende wijze over uit, dan verschuift een dergelijk gebruik in de richting van 'normaal gebruik' (vergelijk ook par. 11.8.3 over de zorgplicht van de wetgever).

Aangezien fiscale grensverkenning aldus als een kwestie van graad moet worden beschouwd, is de relevante vraag niet zozeer of er sprake is van fiscale grensverkenning, maar in welke mate, variërend van geen ('normaal gebruik') tot zeer hoog en zelfs positiefrechtelijke reeds onaanvaardbaar ('*fraus legis*'). Voor de vraag in welke mate er sprake is van fiscale grensverkenning kan een aantal relevante gezichtspunten worden gegeven. Ik noem de volgende:²⁷³

- De mate waarin het resultaat van de transacties in strijd komt met doel en strekking van de desbetreffende regels, vooral in het licht van de regelgeving als geheel waarvan de regels deel uitmaken;²⁷⁴
- De mate van gekunsteldheid van de transacties; in hoeverre de transacties artificieel zijn. Relevant kan hierbij zijn of het belangrijkste voordeel van de transacties het behalen van een fiscaal voordeel is. Of vanuit een ander perspectief: als contra-indicatie kan relevant zijn in hoeverre aan de transacties naast fiscale redenen ook zakelijke redenen ten grondslag liggen;
- In hoeverre de regelgever de mogelijkheid dat de desbetreffende transacties zouden kunnen worden uitgevoerd, heeft onderkend althans had moeten onderkennen.

Opgemerkt zij dat in het laatste gezichtspunt de rol van de regelgever terugkomt. Het gedrag van de regelgever kan een (contra-)omstandigheid zijn die meer relatief gewicht geeft aan het rechtszekerheidsbeginsel. Ik kom hierop terug in par. 11.8. Ook in het eerste gezichtspunt kan de rol van de regelgever terugkomen, vooral met betrekking tot het perspectief van de regelgeving in het geheel. Consistentie aan de kant van de regelgever is namelijk ook van belang. Indien in het ene geval het standpunt van de overheid X is, dan verliezen de argumenten aan kracht om aan belastingplichtigen fiscale grensverkenning tegen te werpen indien zij in een ander goed vergelijkbaar geval – maar dan minder gunstig voor de overheid uitwerkend – ook op X aansturen. Sprekend voorbeeld is HR BNB 2002/118²⁷⁵ waarin de Hoge Raad in verband met de in dat geval voor toepassing van *fraus legis* relevante vraag wat een naar Nederlandse maatstaven gemeten redelijke belastingheffing is, oordeelde dat voor financieringsmaatschappijen een tarief van 7% nog als een redelijke heffing geldt, aangezien de Nederlandse wetgeving zelf een regime had dat erin voorzag dat bij kwalificerende financieringsmaatschappijen de rentebaten feitelijk belast worden naar een tarief van 7%.

De vaststelling dat het om een kwestie van graad gaat bij de vraag of er sprake is van fiscale grensverkenning, heeft geen essentiële gevolgen voor de vorenstaande analyse over de omstandigheid 'grensverkenning'. De nuancering die wel gemaakt moet worden, is dat de omvang van de negatieve impact van de omstandigheid 'grensverkenning' op het rela-

272 Dit lijkt zich voor te hebben gedaan bij de figuur van de overdracht van economisch eigendom van onroerende zaken; de vraag of een dergelijke overdracht een belastbaar feit was voor de overdrachtsbelasting werd aanvankelijk expliciet negatief beantwoord, maar toen de omvang van dergelijke overdrachten in de loop van de tijd steeds groter werd, zag de wetgever zich genoodzaakt om in te grijpen en dergelijke overdrachten als belastbaar feit aan te merken (vgl. Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 22).

273 Vergelijk voor een of meer van deze punten bijv. OECD (1987), p. 17, Van Leijenhof (1998), par. 3.3.2, A-G Wattel in onderdeel 6.10 en 6.14 van zijn conclusie voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137, en Kessler en Eicke (2007), p. 376.

274 Vgl. Munzer (1982), p. 432: 'the legitimacy of an expectation within a legal system depends on whether the expectation is supported, first, by the underlying justifications of the laws inducing it, and second, by the fundamental principles embedded in the legal system itself.'

275 HR 8 februari 2002, BNB 2002/118.

tieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel varieert naar de mate van de grensverkenning. Bijvoorbeeld: 'ongewenst gebruik' van een faciliteit is een omstandigheid die een minder negatieve invloed op het relatieve gewicht heeft dan 'misbruik'. Dit kan bijvoorbeeld betekenen dat enerzijds er voldoende reden is voor een vorm van eerbiedigende werking maar dat anderzijds de periode van eerbiedigende werking kort wordt gehouden.²⁷⁶ En wanneer er bijvoorbeeld geen sprake is van handelingen *in fraudem legis* maar wel van oneigenlijk gebruik, kan een ontneming van het voordeel voor zover dat al gerealiseerd is een stap te ver zijn, maar kan een directe beëindiging (door reparatiewetgeving die bijvoorbeeld onmiddellijke werking met exclusieve werking heeft) gerechtvaardigd zijn.²⁷⁷ Daarnaast is nog van belang een 'procedureel' gevolg van de vaststelling dat grensverkenning een kwestie van graad is. Deze vaststelling brengt namelijk in het bijzonder aan het licht dat er een belangrijke motiveringsplicht is wanneer gesteld wordt dat er sprake is van misbruik, oneigenlijk gebruik of iets dergelijks. Dit is vooral van belang omdat fiscale regelgeving niet direct een sterk 'natuurrechtelijk karakter' heeft.²⁷⁸ Daar komt bij dat juist omdat de belastingwetgeving regelmatig bepaalde beleidsmatige regels bevat, de wetgever in feite een omgeving creëert waarin belastingplichtigen worden gestimuleerd bij de inrichting van hun transacties steeds rekening te houden met belastingoverwegingen en op zoek te gaan naar belastingvoordelen die kunnen worden behaald.²⁷⁹ Dat grensverkenning aan de orde is, mag daarom niet te gemakkelijk worden aangenomen en behoeft uitgebreide motivering. Degene die zich op de aanwezigheid van fiscale grensverkenning beroept – de staatssecretaris –, heeft de argumentatieve bewijslast. Een aanknopingspunt bij de beoordeling of er terecht een beroep wordt gedaan, kan zijn of in de doctrine ook wordt erkend dat er sprake is van grensverkenning, en in hoeverre dat *communis opinio* is.²⁸⁰

276 Vergelijk bijvoorbeeld met betrekking tot de overgangsrechtelijke bepaling in verband met de introductie van art. 10a Wet VPB 1969 (wet van 13 december 1996, Stb. 651): 'Deze overgangsregeling komt tegemoet aan situaties waarin dergelijke structuren reeds tot stand zijn gekomen. Zij biedt partijen een ruime termijn om hun financiering aan te passen. Zou onbeperkt eerbiedigende werking worden gegeven, dan zou de noodzaak voor belastingplichtige ontbreken om de *niet gewenste* financieringsstructuur waarvoor geen zakelijke reden bestaat aan te passen' (Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 8, p. 11; cursivering MP).

277 Vgl. HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*): '78. (...) Het Hof heeft geoordeeld dat de verplichting om het bij misbruik onterecht verkregen voordeel terug te betalen geen schending van het wettigheidsbeginsel vormt, maar slechts het gevolg is van de vaststelling dat er sprake is van misbruik (...). -79. Wat belastingontwijking betreft, ook al kan een belastingplichtige volgens het recht van een lidstaat niet worden verweten dat hij heeft geprofiteerd van een bepaling of een leemte in de wet waardoor hij minder belasting heeft moeten betalen zonder dat er echter sprake is van misbruik, toch kan de afschaffing van de regeling waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd, als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.'

278 Vgl. Sampford (2006), p. 32, die verschillende soorten momenten als mogelijk referentiemoment bespreekt voor de bepaling of er sprake is van terugwerkende kracht (zie voor het referentiemoment par. 2.2.3) en het moment 'when the law is knowable by ordinary use of conscience or right reason' minder geschikt acht voor bepaalde rechtsgebieden, waarbij moeilijk regels kunnen worden gededuceerd van 'laws of Nature and of Nature's God'.

279 Vgl. Freedman (2008), p. 87.

280 Op dit punt kan er soms sprake zijn van een verschil van mening tussen wetgever en (een deel van) de doctrine. Dit is bijvoorbeeld het geval met betrekking tot de 'handel in verlieslichamen'. De wetgever heeft deze handel tegen willen gaan door invoering van antimisbruikbepalingen zoals het tegenwoordige art. 20a Wet VPB 1969, maar zowel bij de invoering van het oorspronkelijke art. 19, lid 6, Wet VPB 1969 als bij latere aanscherpingen werd in (een deel van) de literatuur de inhoudelijke maatregel *an sich* (en daarmee ook de kwalificatie misbruik) ter discussie gesteld; zie bijv. Handelingen II, 1968-1969, d.d. 11 juni 1969, nr. 65, p. 3185-3188 en Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, nr. 6, p. 36-37. Een ander voorbeeld is de invoering van de verliesverrekeningsbeperkingsregel van art. 20, lid 4, Wet VPB 1969; de Raad van State gaf aan dat de maatregel geleet op de motivering louter pragmatisch en daardoor willekeurig leek te zijn, maar de staatssecretaris meende dat de regel was gericht tegen oneigenlijk gebruik van verliezen (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 10, p. 7-8).

11.7.5 Wetgever die bepaalt of er sprake is van grensverkenning?

Soms lijkt te worden gesteld dat de beoordeling of er sprake is van misbruik of oneigenlijk gebruik (en, bij een positief antwoord, het daaraan verbinden van rechtsgevolgen in het kader van het vormen van overgangsrecht) niet aan de wetgever maar *alleen* aan de rechter toekomt.²⁸¹ Indien die stelling algemeen is bedoeld, kan ik haar niet onderschrijven. De wetgever heeft immers het primaat van rechtsvorming en daarmee van de afweging van de diverse botsende beginselen en belangen. De wetgever heeft daarom ook het primaat situaties te beoordelen en te beoordelen of verandering van regels nodig is. Ik zie niet in waarom de wetgever bij de overgangsrechtsvorming niet zou mogen meewegen dat er sprake is van misbruik,²⁸² zeker niet in het kader van de vraag of al dan niet eerbiedigende werking nodig is. De wetgever is daarbij uiteraard wel gebonden aan rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel. Ook dient de wetgever er zich rekenschap van te geven dat hij niet de enige rechtsvormer (meer) is, maar dat ook de rechter recht vormt. Daarbij past bijvoorbeeld eerbied voor zaken die reeds aanhangig zijn bij de rechter.²⁸³ Zuiver vanuit democratisch opzicht lijkt overigens de vaststelling dat er sprake is van grensverkenning door de wetgever te prefereren boven de vaststelling door de rechter met het instrument van *fraus legis*, met welk instrument de grenzen worden afgetast van de grondwettelijke regel dat belastingen worden geheven uit kracht van een wet.²⁸⁴ Bovendien heeft het overlaten aan de rechter ten opzichte van het ingrijpen van de wetgever door middel van reparatiewetgeving met terugwerkende kracht tot datum persbericht, als nadeel dat langer – tot de hoogste rechter uitspraak doet – rechtsonzekerheid blijft bestaan over wat rechtens is.²⁸⁵ Bij het belastingrecht speelt echter wel de problematiek dat de overheid ook ‘direct belanghebbende’ is en de problematiek van *duas politica* (zie par. 11.2.2). Ik zou aan dit laatste echter niet de gevolgtrekking willen verbinden dat de wetgever de omstandigheid van grensverkenning in het geheel niet mag meewegen bij het vormen van overgangsrecht, maar wel dat de wetgever zich zeer bewust dient zijn van zijn motiveringsplicht wanneer hij die omstandigheid aanvoert.

11.8 GEDRAG VAN DE OVERHEID (I); ZORGPLICHT (MEDE)WETGEVER

11.8.1 Inleiding

Het gedrag van de overheid is een relevante factor bij de afweging van het rechtszekerheidsbeginsel en de ‘tegenbelangen’. Ik onderscheid drie elementen. Ten eerste heeft de wetgever een zorgplicht; schending van die zorgplicht kan meebrengen dat het rechtszekerheidsbeginsel wint aan relatief gewicht. Ten tweede kunnen gedragingen of uitlatingen van de overheid voorafgaande aan de wijziging van de nieuwe regel van invloed zijn

281 Vgl. Niessen (2003), p. 10: ‘(...) dat de wetgever een bepaalde praktijk wel oneigenlijk kan vinden, doch dat het aan de rechter is om vast te stellen wat gegeven de stand van het positieve recht rechtens is.’ Vgl. tevens Geppaart in Prast (1978a), p. 11-12, Prast (1978a), p. 21 en Niessen (2000). In andere zin: Happé (1996), p. 158.

282 Vgl. ook Kamerstukken II, 1961-1962 en 1962-1963, 6000, nr. 6, p. 19 en nr. 9, p. 31, waarin aan de orde was de invoering van een maatregel tegen handel in verlieslichamen en de vraag opkwam – mede in het licht van de vraag of een overgangsmaatregel toch niet nodig was ter mitigering van de gevolgen van onmiddellijke werking – of ‘het niet meer in overeenstemming met de grondslagen van het belastingrecht [is], dat niet de wetgever maar de rechtspraak over deze handelwijze al dan niet de staf breekt’, welke vraag, kort gezegd, door de bewindsliden ontkennend werd beantwoord.

283 Vgl. bijlage D.5.3 over legislatief ingrijpen in lopende procedures voor de rechter.

284 Mogelijk heeft de Raad van State de opvatting dat wanneer bestrijding met *fraus legis* mogelijk is, er geen bijzondere omstandigheid aanwezig is om terugwerkende kracht te verlenen; zo de Raad die opvatting heeft, kan de (mede)wetgever daarmee echter niet instemmen; zie over dit een en ander bijlage A.3.4.

285 Vgl. Kamerstukken II, 1994-1995, 23 219, nr. 8, p. 4.

op de belangenafweging. Afhankelijk van de gedraging/uitlating kan aan het rechtszekerheidsbeginsel relatief meer of minder gewicht toekomen. Ten derde is consistentie van de wetgever van belang. Het eerste element komt hier aan de orde, het tweede element in par. 11.9 en het derde element in par. 11.10.

11.8.2 Zorgplicht; algemeen

Belastingrecht heeft een aantal kenmerken, te weten (a) de asymmetrische rechtsbetrekking tussen belastingplichtigen en de overheid, (b) de inbreuk op het eigendomsrecht van belastingplichtigen en (c) de overheid als direct belanghebbende (zie par. 11.2.2), die erop duiden dat de wetgever de nodige zorgvuldigheid dient te betrachten met betrekking tot belastingregelgeving. Daarmee bedoel ik in dit kader dat de wetgever de plicht heeft om te zorgen dat aantasting van rechtszekerheid van belastingplichtigen zo veel mogelijk wordt beperkt. Deze zorgplicht kent twee aspecten, die kunnen overlappen. De wetgever dient zo veel mogelijk vooraf te voorkomen dat verwachtingen worden aangetast (proactieve zorgplicht) en de wetgever dient wanneer de reden van een wijziging zich aandient zo snel mogelijk te handelen om de rechtsonzekerheid te beperken (reactieve zorgplicht). Wanneer de wetgever het verwijt kan worden gemaakt dat hij de zorgplicht heeft geschonden, komt aan het belang van rechtszekerheid meer relatief gewicht toe. Of anders geformuleerd: een schending van de zorgplicht kan met zich brengen dat gebreken in de wetgeving meer voor rekening van de wetgever komen (en daarmee overigens wel indirect voor rekening van alle burgers). Hiervoor is ook een *incentive* argument: wanneer onzorgvuldigheden vanaf een bepaald moment of onder bepaalde omstandigheden voor rekening komen van de overheid, geeft dat een prikkel voor de overheid om zulks in de toekomst te voorkomen en om voortaan zo snel mogelijk in te grijpen.²⁸⁶ Bovendien kan onzorgvuldigheid ook een invloed hebben op de verwachtingen zelf en daarmee op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel: wanneer lang niet wordt gereageerd, kan de verwachting worden gewekt dat in het geheel niet meer zal worden gereageerd.²⁸⁷

De omstandigheid van schending van de zorgplicht dient zich veelal aan als een contra-omstandigheid in situaties waarin er andere omstandigheden zijn die juist een negatieve invloed hebben op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Ik licht een en ander hierna toe aan de hand van een aantal situatietypen.²⁸⁸ Er kunnen overigens nog andere situaties zijn waarin de zorgplicht van belang is.²⁸⁹

Voorafgaande aan de voorbeelden zij opgemerkt dat ook in andere leerstukken terugkomt dat onzorgvuldigheid aan de kant van de overheid een omstandigheid is die extra gewicht

²⁸⁶ Zie bijv. Logue (1996), p. 1164, Kappelle (2000), p. 57, en Epstein (2003), p. 80.

²⁸⁷ Een parallel kan worden getrokken met HR 10 februari 1993, BNB 1993/115 waarin naar voren komt dat in een situatie waarin de belastingplichtige een bepaald ingenomen standpunt onder de aandacht van de inspecteur heeft gebracht, de omstandigheid dat de inspecteur lange tijd geen actie onderneemt, kan meebrengen dat gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt dat de inspecteur met het standpunt instemde en dat derhalve niet meer nageheven kan worden.

²⁸⁸ Eén element van de zorgplicht, te weten dat ingeval het instrument van het 'wetgeven per persbericht' wordt ingezet de periode tussen het moment van het persbericht en het moment van inwerkingtreding zo kort mogelijk dient te zijn, komt hier niet aan de orde; zie daarover par. 11.5.4 en 11.5.6.

²⁸⁹ Een voorbeeld betreft de situatie waarin terugwerkende kracht onvermijdelijk is; zo is er jurisprudentie over de situatie waarin een waterschap wordt opgericht per 1 januari van een jaar, dat vervolgens een heffingsverordening vaststelt die terugwerkende kracht heeft tot 1 januari. Hof Leeuwarden 8 oktober 2004, Belastingblad 2004/1332 en Hof Den Bosch 14 juli 2008, NTFR 2008/1830 hebben een dergelijke terugwerkende kracht gesanctioneerd (enerzijds omdat de heffing voorzienbaar was door eerdere aankondigingen en anderzijds omdat de terugwerkende kracht onvermijdelijk was nu vóór het moment van oprichting geen bevoegdheid bestond om de verordening vast te stellen), waarbij werd meegewogen dat was bewerkstelligd dat de desbetreffende terugwerkende kracht slechts een beperkte periode bestreek.

kan geven aan het rechtszekerheidsbeginsel. Een eerste voorbeeld is het leerstuk van *fraus legis* waarin naar voren komt dat de rechter niet genegen is *fraus legis* toe te passen wanneer een ontgaansmogelijkheid aan de orde is die de wetgever zich had moeten realiseren, en de wetgever geen maatregelen heeft getroffen.²⁹⁰ Ik wijs in dit verband ook op de vier door IJzerman in zijn dissertatie onderscheiden situaties waarin geen plaats meer is voor een beroep op *fraus legis*, in welke situaties onzorgvuldigheid van de wetgever doorklinkt.²⁹¹ Een tweede voorbeeld betreft wetsuitleg in een situatie waarin het gaat om de afweging tussen de grammaticale/taalkundige interpretatie (rechts/wetszekerheid) en bijvoorbeeld de teleologische of wetshistorische interpretatie. De rechter geeft soms nadrukkelijk de voorkeur aan de grammaticale interpretatie indien hij meent dat de wetgever heeft verzuimd een, tijdens het wetgevingproces onderkend, tekortschieten van de wettekst te herstellen.²⁹² Een derde voorbeeld is het leerstuk van navordering waarbij het zorgvuldigheidsbeginsel een belangrijke rol speelt bij de afweging tussen het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.²⁹³ De wetgever heeft bepaald dat van de hoofdregel van navordering (bijdragend aan het gelijkheidsbeginsel) wordt afgeweken (ten gunste van de rechtszekerheid, te weten de verwachting gewekt door de primitieve aanslag) wanneer de Belastingdienst te onzorgvuldig heeft gehandeld, namelijk wanneer er geen sprake is van een nieuw feit ('ambtelijk verzuim'). Bij de eerste twee voorbeelden is het overigens de rechter die de zorgvuldigheid aan de kant van de wetgever meeweegt, terwijl bij het derde voorbeeld de wetgever gewicht toekent aan het belang van zorgvuldigheid van de Belastingdienst.

11.8.3 Contra-omstandigheid bij grensverkenning

Wanneer de omstandigheid zich voordoet dat er sprake is van grensverkenning, heeft dat, zoals in par. 11.7 gezien, een negatieve invloed op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Nalatigheid aan de kant van de wetgever kan echter een omstandigheid zijn die voor tegengewicht zorgt. Van nalatigheid kan sprake zijn indien bijvoorbeeld tijdens de parlementaire behandeling van de oorspronkelijke, te wijzigen, wet er reeds op gewezen was dat de wet ruimte bood voor grensverkenning of wanneer in de literatuur toentertijd op de mogelijkheid van grensverkenning was gewezen of wanneer de wetgever redelijkerwijs die mogelijkheid had moeten onderkennen.²⁹⁴ De proactieve zorgplicht is hier in het geding. Let wel, bij de laatstgenoemde omstandigheid gaat het om 'redelijkerwijs' moeten onderkennen: het moet de wetgever redelijkerwijs aangerekend kunnen

290 HR 8 juli 1992, BNB 1992/308: 'een aandeelhouder (...) handelt niet in strijd met doel en strekking van [etc.] indien hij [etc.]. Aangenomen moet worden dat als de wetgever deze voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid had willen uitsluiten, hij daarvoor een regeling zou hebben getroffen.' Vgl. tevens HR 19 april 2000, BNB 2000/261.

291 IJzerman (1991), p. 139-143 onderscheidt de volgende situaties waarin een beroep op strijd met doel en strekking van de wet geen plaats meer is: (a) de wetgever heeft een bepaalde ontgaansmogelijkheid tijdens de parlementaire geschiedenis onderkend en verklaard deze aanvaardbaar te achten, (b) de wetgever heeft tijdens de parlementaire behandeling een bepaalde ontgaansmogelijkheid onder ogen gezien, maar nagelaten daarmee rekening te houden bij het redigeren van de wettekst, (c) een bepaalde ontgaansmogelijkheid komt op tijdens het bestaan van een wet zonder dat de wetgever ingrijpt, hoewel de ontgaansmogelijkheid hem bekend is, althans bekend had moeten zijn, bijvoorbeeld omdat het parlement, Belastingdienst, of de literatuur erop gewezen heeft, (d) de wetgever heeft een ontgaansmogelijkheid niet in zijn overwegingen betrokken, maar dat had redelijkerwijs – bekeken vanuit het oogpunt van een deskundige fiscalist – wel moeten gebeuren.

292 Het bekendste voorbeeld is het zogenoemde ex-warrant-arrest (HR 24 januari 1996, BNB 1996/138). Zie verder bijv. A-G Groeneveld in onderdeel 4 van de bijlage van zijn conclusie voor HR 20 december 2002, BNB 2003/185, welk betoog door de Hoge Raad overigens niet werd gevolgd voor het desbetreffende geval.

293 Zie uitgebreider bijv. Gribnau (1998), p. 301-352 en meer recent Happé (2008).

294 Zie bijvoorbeeld de discussies in Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 53, en Kamerstukken I, 2003-2004, 29 026, B, p. 1 en C, p. 1.

worden;²⁹⁵ zoals in par. 11.11.6 bij 'evidente omissie' aan de orde komt, is de wetgever namelijk ook maar beperkt in de zin dat hij niet alles kan overzien.

Ook na de invoering van een regel kan er sprake zijn van nalatigheid (schending van de reactieve zorgplicht), bijvoorbeeld wanneer de wetgever niet of niet tijdig reageert indien in de vakliteratuur op de mogelijkheid van grensverkenning wordt gewezen of indien anderszins de overheid kennis kan nemen van die mogelijkheid of de overheid het bestaan van de mogelijkheid behoort te realiseren. Aan de tegenbelangen ('belang van de nieuwe regel' en gelijkheidsbeginsel) komt dan minder gewicht toe, nu een zo ruim mogelijk (temporeel) toepassingsbereik van de reparatie *kennelijk* minder van belang is – althans moeilijker aannemelijk kan worden gemaakt – gelet op het dralen met het invoeren van reparatiewetgeving.²⁹⁶ Of op een andere manier benaderd: wanneer de overheid kennis heeft van het bestaan van een constructie, maar niet ingrijpt,²⁹⁷ ligt daaraan kennelijk een bepaalde beleidsoverweging ten grondslag;²⁹⁸ de keuze om vervolgens toch tot reparatie over te gaan, heeft dan vervolgens ook in feite ten minste gedeeltelijk de aard van een beleidswijziging en dient in zoverre dan ook als zodanig te worden behandeld.

De omstandigheid van schending van de zorgplicht staat voorts nog op een andere manier – dan als gewichtverlagend voor de 'tegenbelangen' – in wisselwerking met de omstandigheid van grensverkenning gedrag. Het kan voorkomen dat de wetgever niet ingrijpt door middel van reparatiewetgeving terwijl belastingplichtigen via bepaalde transacties tot resultaten komen die op zich – gelet op doel en strekking van de regels – in zekere mate als grensverkenning zouden kunnen worden aangemerkt. Hoe langer het ingrijpen achterwege blijft, hoe meer het grensverkennende karakter van de transacties wordt afgezwakt.²⁹⁹ Ook burgers die normaliter niet de grenzen van de wet wensen op te zoeken, zullen zich afvragen of de desbetreffende transacties kennelijk aanvaardbaar worden

295 Vergelijk – zij het in het kader van de vraag of de wetgever een bepaalde ontgaansmogelijkheid onder ogen had moeten zien in verband met de vraag of een beroep op *fraus legis* mogelijk is – onderdeel 5.20 van de conclusie van A-G Wattel voor HR 11 juli 2008, BNB 2008/266.

296 Vgl. HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 38, mede in het licht van onderdeel 36 van de conclusie van A-G Tizzano voor dat arrest. Zie ook Figler (1995), p. 330.

297 Het kan bijvoorbeeld kennelijk voorkomen dat een constructie jarenlang gedoogd werd – of zelfs meer – door de fiscus. Zie in verband met (de terugwerkende kracht van) de reparatiewetgeving tegen constructies met onroerend goed in verband met de omzetbelasting (wet van 18 december 1995, Stb. 659) bijv. Bongard en Herreveld (1995), onderdeel 2: 'Velen hebben met verbazing aangekeken tegen het jarenlang door de fiscus accorderen van zogenaamde stadhuisconstructies', alsmede Bijl in onderdeel 8 van zijn annotatie in BNB 2008/37.

298 Vgl. Kamerstukken II, 2004-2005, 30 117, nr. 3, p. 3: 'Omdat er geen signalen waren dat dit ertoe leidde dat de regeling van art. 13c op grote schaal werd omzeild, is een aanpassing tot dusverre uitgebleven. De laatste jaren neemt de Belastingdienst in toenemende mate waar dat belastingplichtigen gebruik gaan maken of al hebben gemaakt van de (...) lacune.' Er moet kennelijk een reden zijn geweest (keuze inzet arbeidsmiddelen op Ministerie? Wens wetgeving niet complexer te maken?) om ondanks de bekendheid met de constructie én het feit dat die werd toegepast, niet eerder in te grijpen.

299 Vgl. Harkema (1996), p. 2113, Happé en Pauwels (2005), p. 72-73 en Harper (2006), p. 399. Vgl. tevens een reparatie met betrekking tot pensioenverplichtingen in eigen beheer, waarbij werd voorzien in eerbiedigende werking en de (mede)wetgever aangaf dat er geen sprake was van misbruik en dat het om een ingreep ging in een situatie die al een aantal jaren werd toegestaan (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, C, p. 26).

geacht door de wetgever.³⁰⁰ Er treedt op een gegeven moment een soort van rechtsverwerking op in die zin dat de wetgever het 'recht' verliest om in het desbetreffende geval de omstandigheid van grensverkenning nog aan te voeren in het kader van overgangsrechtsvorming. Zoals hiervoor in het algemeen is opgemerkt, is er een wisselwerking tussen schending van de reactieve zorgplicht en het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel: door niet in te grijpen, kan de verwachting ontstaan dat in het geheel niet ingegrepen zal worden.³⁰¹

De wetgever erkent soms het tegengewicht dat het niet tijdig handelen van de wetgever kan bieden aan de omstandigheid dat er sprake is van grensverkennend gedrag. Dit komt naar voren in de parlementaire toelichting bij een wetsvoorstel dat bepaalde constructies onder de Wet IB 1964 bestreed: 'In deze jaren is meermalen het voornemen tot wetgeving uitgesproken. Deze wetgeving is echter lang uitgebleven. Het is om die reden dat ik heb gemeend de belastingplichtigen die in achterliggende periode tot de aanschaf (...) zijn overgegaan te moeten beschermen door het wetsvoorstel niet op voor een bepaalde datum verkregen vermogenstitels van de bedoelde soort van toepassing te doen zijn.'³⁰² Zie ook meer recent bij een wetsvoorstel in verband met de reparatie van een lacune in de vennootschapsbelasting, waarin de afweging tussen enerzijds grensverkenning en anderzijds het niet-tijdig reageren mooi en expliciet naar voren komt: 'Ten aanzien van het toepassingsbereik van een nieuwe regeling geldt in het algemeen onmiddellijke werking, zeker waar de geïntroduceerde regeling een anti-misbruik karakter heeft. (...) Anderzijds kan niet worden ontkend dat zuivere onmiddellijke werking in dit geval tot onwenselijke gevolgen zou kunnen leiden. (...) Daarom wordt voorgesteld om in zoverre eerbiedigende werking te gunnen (...). Dit is gestoeld op de gedachte dat niet alsnog inhaal van verliezen zou moeten plaatsvinden, (...) terwijl de wetgever in die jaren heeft verzuimd een adequate inhaalregeling op te nemen.'³⁰³ Een vergelijkbare afweging is te vinden in een conclusie van A-G Overgaauw in een zaak waarin het gaat om de onmiddellijke wer-

300 Vgl. Van Dijk (1976), p. 909 over niet tijdig reageren van de wetgever: in dat geval 'ontstaat bij vele bonafide burgers het gevoel dat ze toch maar domme buitenlui zijn, als ze niet mee doen met hetgeen aan de stamtafel vol verve als haalbare slimmigheid wordt gepresenteerd. Waarom zou men (...) een dief van zijn eigen beurs zijn? Ik meen dat vele belastingkundigen vorig jaar geconfronteerd zijn met de onzekerheid van vrienden, kennissen, cliënten of men toch ook niet van deze bestaande mogelijkheid gebruik diende te maken. Financiën mag een redelijke coöperatie van zijn belastingbetalers verwachten, maar mag anderzijds hen ook niet te zwaar op de proef stellen.' Vgl. ook Van Brederode (1996), p. 19 die spreekt over 'een morele plicht op de overheid om in geval van oneigenlijk gebruik (...) snel met reparatiewetgever te komen' en over 'een de overheid verplichtende, morele verantwoordelijkheidsnorm jegens de individu.' En Bijl in zijn annotatie in BNB 2008/37: 'Ook mensen en instellingen met een fiscaal rechte rug moeten in die tijd van dag tot dag meer het idee hebben gekregen dat zij een dief waren van de eigen portemonnee.'

301 Vgl. A-G Overgaauw in onderdeel 6.9 van de conclusie voor HR 23 september 2005, BNB 2006/113, in verband met de materieel terugwerkende kracht van een antimisbruikmaatregel: 'Deze aanpassing vindt pas ruim 25 jaar later plaats. Na een dergelijk tijdsverloop hoeft een belanghebbende er niet doorlopend meer op bedacht te zijn dat de regeling zou kunnen worden gewijzigd.' Zie verder Happé (2006), p. 337, alsmede Van Brederode (1996), p. 19: 'Waar de overheid (...) vertraagd reageert, leidt een combinatie van gelijkheidsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel ertoe dat andere belastingplichtigen hun handelen mogen richten en afstemmen op de juridische acceptatie van de constructie.'

302 Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 2. De Raad van State was over deze eerbiedigende werking overigens kritisch (A, p. 2), en tijdens de parlementaire behandeling had met name de PvdA-fractie er kritiek op, omdat zij meende dat belastingplichtigen bewust een risico hadden genomen door de overeenkomsten aan te gaan, ondanks dat zij bekend waren met het standpunt van de regering (nr. 5, p. 7), en omdat zij vragen hadden bij het element van ongelijke behandeling dat uit de eerbiedigende werking voortvloeit (nr. 7, p. 8).

303 Kamerstukken II, 2004-2005, 30 117, nr. 3, p. 3 en 8.

king en materieel terugwerkende kracht van een antimisbruikmaatregel in verband met 'handel in stallingswinstlichamen'.³⁰⁴

In de jurisprudentie komt de relevantie van de omstandigheid dat de overheid een constructie (te) lang ongemoeid heeft gelaten in de eerste plaats terug in concrete overgangswetgeving waarin aan die omstandigheid gevolgen worden verbonden door bijvoorbeeld in (een vorm van) eerbiedigende werking te voorzien bij de reparatiewetgeving.³⁰⁵ Verder kan worden geconstateerd dat tijdens de parlementaire behandeling van reparatiewetgeving met regelmaat de discussie gaat over de zorgplicht wanneer het overgangsrecht aan de orde is bij reparatiewetgeving in verband met 'grensverkenning'.³⁰⁶ Ook in de literatuur³⁰⁷ en in de rechtspraak en conclusies van advocaten-generaal³⁰⁸ klinkt door dat de zorgplicht van de overheid van belang is.

11.8.4 Contra-omstandigheid bij ingrijpen naar aanleiding van jurisprudentie

In het geval van, naar het oordeel van de wetgever, onwelgevallige jurisprudentie van de Hoge Raad kan er reden zijn voor de wetgever om tot reparatie over te gaan, zelfs met terugwerkende kracht die zich uitstrekt voor de datum van aankondiging van de reparatie (zie par. 11.17.4). Wat daarvan zij, de zorgplicht brengt dan in elk geval mee dat de periode dat belastingplichtigen verwachtingen ontleenen aan het arrest zo kort mogelijk wordt gehouden. De reparatie zou dan ook zo spoedig mogelijk moeten worden aangekondigd (zie in dat verband par. 11.5.8 over het persbericht). Tevens dient de reparatiewetgeving – zij het wel met een zorgvuldige parlementaire behandeling – zo spoedig mogelijk te worden geëffectueerd teneinde de periode van rechtsonzekerheid (want de vraag in de rechtspraktijk zal zijn: is nu het arrest van de Hoge Raad leidend of zal het arrest worden *overruled* door wetgeving met terugwerkende kracht?) te beperken. Hoe langer wordt gewacht met de aankondiging en de invoering van de reparatiewetgeving en hoe meer de wetgever daarmee zijn zorgplicht schendt, hoe meer gewicht toekomt aan het honoreren van verwachtingen ontleend aan het arrest. Ik merk overigens op dat naar mijn mening niet vereist kan worden dat een reactie – een aankondiging dat tot reparatie wordt overgegaan met terugwerkende kracht – *terstond* dient te volgen na het desbetreffende arrest. De (mede)wetgever moet een redelijke termijn worden gegund om het arrest te bestuderen en zorgvuldig te overwegen of een reparatie geboden is. Hoelang die termijn is, lijkt mij

304 Onderdeel 6.8 en 6.9 van de conclusie voor HR 23 september 2005, BNB 2006/113, in welk arrest de kwestie van materieel terugwerkende kracht overigens niet aan de orde kwam. A-G Overgaauw meende dat het rechtszekerheidsbeginsel zich verzette tegen de desbetreffende materieel terugwerkende kracht, vooral omdat de reparatie pas na ruim 25 jaar plaatsvond.

305 Bijv. de reparatiewetgeving in verband met belastingheffing over tijdelijke genotsrechten (wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 2; Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, A, p. 2 en nr. 3, p. 6), het regime van beleggingsinstellingen (wet van 21 juni 1990, Stb. 331, art. II en IV; Kamerstukken II, 1987-1988, 20 701, B, onderdeel 2), pensioenverplichtingen in eigen beheer (wet van 18 december 2003, Stb. 526, art. XI; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, C, p. 26) en een constructie met betrekking tot art. 13c Wet VPB 1969 (wet van 17 februari 2007, Stb. 84, art. II; Kamerstukken II, 2004-2005, 30 117, nr. 3, p. 3 en 8-9).

306 Bijv. Handelingen II, 1994-1995, d.d. 6 september 1995, nr. 99, p. 6062, Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, nr. 4, p. 6, Kamerstukken I, 2001-2002, 27 896 en 28 246, nr. 117b, p. 1, en Kamerstukken I, 2003-2004, 29 026, B, p. 1 en C, p. 1.

307 Bijv. Stevens (1980), p. 538, Figler (1995), p. 330, Van Brederode (1996), p. 18-19, Harkema (1996), p. 2113, Van Arendonk (1999), p. 25, De Soeten (2005), p. 50, Happé (2006), p. 337 en Harper (2006), p. 399. Vergelijk voorts – zij het niet specifiek met betrekking tot reparatiewetgeving maar in het algemeen over wetgeving met terugwerkende kracht – Sampford (2006), p. 249: 'legislators need new reasons that were not apparent at the time the original legislator made its decision.'

308 HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 38, mede in het licht van onderdeel 36 van de conclusie van A-G Tizzano voor dat arrest, A-G Wattel in onderdeel 6.10 en 6.14 van zijn conclusie voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137, en A-G Overgaauw in onderdeel 6.9 van zijn conclusie voor HR 23 september 2005, BNB 2006/113. Vgl. ook *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), waarin de *U.S. Supreme Court* meewoog dat de *Congress* snel had gehandeld.

moeilijk *in abstracto* aan te geven, omdat dat bijvoorbeeld afhangt van de complexiteit van de materie.³⁰⁹

De omstandigheid of de wetgever al dan niet aan zijn zorgplicht heeft voldaan, is in de jurisprudentie en in conclusies van advocaten-generaal als een relevante omstandigheid terug te vinden, vooral in overwegingen waarin – bij de beoordeling van de desbetreffende terugwerkende kracht – de rechter het in positieve zin waardeert dat de wetgever tot snelle reparatie is overgegaan.³¹⁰ Ook in de literatuur wordt deze omstandigheid relevant geacht.³¹¹

Voorts zij gewezen op jurisprudentie op het gebied van navordering en het vertrouwensbeginsel. In jurisprudentie met betrekking tot navordering komt naar voren dat betekenis wordt toegekend – ertoe leidend dat wel een navorderingsaanslag kan worden opgelegd – aan de omstandigheid dat belastingplichtige reeds ten tijde van de uitreiking van de aanslag kenbaar was gemaakt dat de aanslag onjuist was vastgesteld.³¹² In verband met het vertrouwensbeginsel kan worden gedacht aan het feit dat de hoogste rechter onder omstandigheden toestaat dat in beginsel geen beroep op door een toezegging opgewekt vertrouwen kan worden gedaan wanneer de toezegging ‘onverwijld en onmiskenbaar duidelijk is herroepen’.³¹³ Het belang van snelheid van handelen om, kort gezegd, te voorkomen dat gerechtvaardigde verwachtingen worden geschonden (hetzij door te zorgen dat verwachtingen niet ontstaan, hetzij te zorgen dat verwachtingen maar kort bestaan), komt in deze jurisprudentie pregnant naar voren. Uiteraard kunnen de situaties als aan de orde in deze jurisprudentie niet volledig gelijk worden gesteld met het situatietype dat de wetgever een uitspraak van de rechter ‘overrult’. Een overeenkomst is echter dat de beslissingen die aan de orde zijn (namelijk een aanslag, een toezegging respectievelijk een door de rechter geformuleerde rechtsregel) een juridische status hebben waaraan belastingplichtigen normaliter gerechtvaardigde verwachtingen mogen ontleen.

11.8.5 Contra-omstandigheid bij evidente omissie

Wanneer de regelgeving een evidente omissie bevat, komt aan verwachtingen op basis van die regelgeving minder gewicht toe en is reparatie meer voorzienbaar (zie par. 11.4.4 en 11.11.6). Wanneer de wetgever echter de proactieve of reactieve zorgplicht heeft geschonden, is dat een omstandigheid die voor tegengewicht zorgt (contra-omstandigheid).

309 In CBB 4 juni 2008, AB 2008/345 komt naar voren dat de CBB het indienen van een wetsvoorstel bijna zes maanden na de te repareren uitspraak voldoende snel achtte.

310 Vgl. HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 47, A-G Wattel in onderdeel 7.15 van zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198, HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (*Car-gill*), r.o. 23, en CBB 4 juni 2008, AB 2008/345. Vgl. ook de (niet-belasting)zaak EHRM 9 oktober 2003, nr. 61237/00 (*Acimovic*), waarin het EHRM het wettelijke ingrijpen tijdens een lopende procedure op zich sanctioneerde (r.o. 28-35), maar toch concludeerde dat art. 6 EVRM was geschonden omdat de procedure werd aangehouden en het te lang duurde voordat de autoriteiten de regeling hadden getroffen, leidend tot te veel onzekerheid (r.o. 39-41).

311 Bijv. Janssen in zijn noot in EHRC 2004/66 en Meussen (2004).

312 HR 17 oktober 1990, BNB 1991/118.

313 Bijv. HR 14 juni 2000, BNB 2000/331: ‘Aan een als toezegging op te vatten uitlating mag de belastingplichtige in het algemeen het vertrouwen ontleen dat de fiscus zich daaraan zal houden. Op door zodanige uitlating gewekt vertrouwen kan echter in redelijkheid geen beroep worden gedaan, en een dergelijk beroep kan dan ook niet worden gehonoreerd, indien de uitlating, omdat zij naar de mening van de fiscus op een vergissing berustte, onverwijld en onmiskenbaar duidelijk is herroepen, hetgeen echter uitzondering kan lijden indien en voor zover de belastingplichtige intussen op grond van het (kortstondige) gewekte vertrouwen iets heeft gedaan of nagelaten dat niet meer zonder nadeel kan worden hersteld (...)’ en in vergelijkbare zin HR 17 november 1995, NJ 1997/185, r.o. 3.3. Zie nader Happé (2004), p. 647-648.

De proactieve zorgplicht brengt mee dat de wetgever dient te voorkomen dat wetgeving lacunes bevat.³¹⁴ Wanneer voorafgaande aan de inwerkingtreding van een wet – bijvoorbeeld tijdens de parlementaire behandeling of in de literatuur – al aandacht is gevraagd voor een lacune en de wetgever heeft hier niet adequaat op gereageerd door de lacune te repareren, is dat een omstandigheid die op zich voor rekening van de wetgever kan komen.³¹⁵ Het rechtszekerheidsbeginsel wint dan aan relatief gewicht ten opzichte van de ‘tegenbelangen’. Gewezen zij in dit verband bijvoorbeeld op een advies van de Raad van State waarin de Raad zeer kritisch was over de voorgestelde (en later ingevoerde) terugwerkende kracht; naar het oordeel van de Raad was er in dat geval geen sprake van een niet-voorzienbare omissie aangezien reeds in een bepaald rapport op de kwestie was gewezen. De Raad van State wees er vervolgens in algemene zin op dat ‘het belang van de rechtszekerheid, dat zich verzet tegen terugwerkende kracht, in het algemeen zwaarder weegt dan het herstel van een *nalatigheid*’ (cursivering MP).³¹⁶ Indicatief voor de kritische houding van de Raad is voorts – *a contrario* – de wat soepelere houding ten opzichte van reparatie met terugwerkende kracht in het kader van nazorg in verband met een grote belastingherziening (zie over die houding hierna, alsmede par. 11.11.6 en bijlage A.3.5). Is er geen sprake van een grote belastingherziening dan geldt volgens de Raad voor terugwerkende kracht het normale toetsingskader; ofwel: een grote belastingherziening is kennelijk een rechtvaardiging voor het feit dat fouten optreden, maar in andere gevallen is die rechtvaardiging er niet en komen fouten (eerder) voor rekening van de wetgever.

Ook de reactieve zorgplicht is van belang.³¹⁷ Hoe langer de wetgever draait met reparatie, hoe meer het rechtszekerheidsbeginsel aan gewicht herwint.³¹⁸ Bij een snelle reparatie van de omissie is het nog redelijk om aan de reparatiewetgeving terugwerkende kracht te verlenen die zich uitstrekt tot vóór de datum van aankondiging van de reparatie. Hoe langer wordt gewacht, hoe verder het feitelijke ingangstijdstip kan opschuiven; bijvoorbeeld naar de datum van aankondiging of zelfs naar de datum van inwerkingtreding. Illustratief is het dispuut tussen de Raad van State en de staatssecretaris bij de reparatiewetgeving in het kader van ‘nazorg’ in verband met de invoering van de Wet IB 2001. De Raad van State was van mening dat het wetsvoorstel voor reparatie van de evidente omissies met terugwerkende kracht tot het moment van de invoering van de Wet IB 2001 diende te worden gedaan binnen een jaar; zo niet dan diende de terugwerkende kracht te worden getoetst aan het normale toetsingskader voor terugwerkende kracht.³¹⁹ De staatssecretaris meende evenwel dat de termijn van een jaar te kort was om de omissies te ontdekken, mede omdat de ervaringen in de praktijk een belangrijke bron vormen en pas na een jaar de eerste aan-

314 Vgl. de conclusie van A-G Wattel van 29 oktober 2008, NTFR 2008/2317, waarin de advocaat-generaal concludeert dat de desbetreffende reparatie van een regeltechnisch gebrek in een belastingverordening rechtmatig was en meeweegt dat dat gebrek niet het gevolg is van een ernstige onzorgvuldigheid van de desbetreffende gemeente.

315 Vgl. Gribnau en Meussen (2002a), p. 304 in verband met een geval waarin reparatie (met terugwerkende kracht) anderhalf jaar na de invoering van de Wet IB 2001 plaatsvindt terwijl vóór de inwerkingtreding de desbetreffende problematiek al in de literatuur was gesignaleerd: ‘Het ligt dan veeleer voor de hand dat de wetgever het risico van onzorgvuldige wetgeving draagt en dus zelf “op de blaren” moet zitten. Ofwel, geen terugwerkende kracht c.q. uitsluitend terugwerkende kracht tot (...) datum indiening wetsvoorstel bij de Tweede Kamer.’

316 Zie het advies van 21 februari 2003, Stcrt. 91, bijvoegsel, in verband met een voorstel tot wijziging van het BvdB 2001 dat uiteindelijk heeft geleid tot het besluit van 10 april 2003, Stb. 157.

317 Vgl. onderdeel 5.21 van de conclusie van A-G Wattel van 29 oktober 2008, NTFR 2008/2317, en de Amerikaanse belastingzaak *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994), alsmede de niet-belastingzaak HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (*Cargill*), r.o. 23, waarin een evidente omissie aan de orde is en het Hof van Justitie EG toetst of de reparatie binnen een redelijke termijn tot stand is gekomen nadat de noodzaak ervan was gebleken.

318 Vgl. Strooper (1996), p. 29, alsmede de CDA-fractie in Kamerstukken I, 1996-1997, 24 677, nr. 81a, p. 3.

319 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, A, p. 3, nogmaals aangehaald in Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 3.

giften worden ingediend.³²⁰ Deze laatste argumenten zijn naar mijn mening valide, maar daartegenover staat dat de wetgever juist een risico heeft genomen door de voortvarendeheid waarmee de Wet IB 2001 is ingevoerd, waardoor niet steeds voldoende tijd was voor reflectie en grondige bestudering van het wetsvoorstel.³²¹

11.8.6 Contra-omstandigheid: risico voor de wetgever

Een algemene contra-omstandigheid is de omstandigheid dat de wetgever een bepaald risico heeft genomen. Ik denk daarbij vooral aan de volgende drie situatietypen.

Een eerste situatietype betreft het invoeren van belastingregelgeving met een subsidie karakter zonder dat daarbij is voorzien in regels voor de bevestiging of afschaffing ervan. In het kader van de proactieve zorgplicht kan het van belang zijn dat de wetgever vooraf – tegelijk met de invoering – maatregelen treft met betrekking tot de wijze waarop dergelijke regelgeving met een subsidie karakter wordt beperkt of afgeschaft. Op die manier wordt voorkomen dat naar het instrument van het ‘wetgeven per persbericht’ dient te worden gegrepen, zoals in het geval van het afschaffen van de pc-privéregeling. Ik merk in dit verband op dat Bartel met betrekking tot (afschaffing van) fiscale subsidies heeft geopperd om aansluiting te zoeken bij de bestuursrechtspraak over het afbouwen van subsidies.³²² Een optie is verder om met een zogenoemde *sunset clause* te werken, te weten een bepaling op grond waarvan de desbetreffende regel automatisch vervalt per een bepaalde datum. Voorts kan worden gedacht aan het opnemen van een bepaling op grond waarvan de minister of de staatssecretaris bevoegd is de desbetreffende beleidsmatige regel stop te zetten (vergelijk het huidige art. 3.52 Wet IB 2001 in verband met de faciliteit van de willekeurige afschrijving en die van de investeringsaftrek).³²³ Wanneer de wetgever niet voorziet in enige maatregel voor het afschaffen of beperken van de regel, dan neemt hij daarmee een, in beginsel voor zijn rekening komend, risico.

Een tweede situatietype is dat de wetgever doelbewust de uitleg van een bepaalde norm aan de rechter heeft overgelaten zoals door het opnemen van een open norm of vage norm. De wetgever delegeert als het ware de rechtsvormende taak met betrekking tot die normen aan de rechter; de rechter treedt op als ‘wetgever-plaatsvervanger’.³²⁴ De wetgever aanvaardt daarmee het risico dat de beslissingen van de rechter hem niet steeds wel-

320 Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 4. Eerder leek de staatssecretaris zich nog aan te sluiten bij de Raad van State (Kamerstukken I, 2001-2002, 28 034, nr. 123b, p. 2).

321 Vergelijk voor het laatste Gribnau (2006), p. 38.

322 Bartel (2005), p. 34. Ik heb echter verder geen nader onderzoek gedaan naar (i) de wettelijke en jurisprudentiële normen in het bestuursrecht met betrekking tot de afschaffing en beperking van subsidies en naar (ii) de vraag in hoeverre die normen bruikbaar zouden kunnen zijn in het belastingrecht. Dit is mogelijk een terrein voor nader onderzoek.

323 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5. Opgemerkt zij overigens dat een dergelijke bepaling gelijkenissen vertoont met een door Hofstra (1980), p. 155 en 185 geopperd (maar in latere drukken – bijv. Hofstra (1992), p. 143 en 174 – niet meer genoemd) alternatief voor het ‘wetgeven per persbericht’, namelijk het alternatief dat een soort machtigingswet in het leven wordt geroepen op grond waarvan de regering gemachtigd wordt wijzigingen in de belastingregelgeving aan te brengen die vervolgens door de formele wetgever worden gevalideerd. Waar ik meen dat een specifieke machtiging zoals in art. 3.52 Wet IB 2001 nuttig kan zijn, zou ik – met Koning (1990), p. 310 – geen voorstander zijn van een dergelijke algemene machtiging van de regering, enerzijds gelet op de precare positie van de regering als direct belanghebbende en anderzijds omdat een algemene machtiging zou betekenen dat een constante (on)zekerheid zou bestaan dat regelgeving per ommekeer kan veranderen.

324 Zie voor deze term bijv. Wiarda (1999), p. 28.

gevallig zullen zijn.³²⁵ De wetgever heeft dan naar mijn mening in beginsel zijn ‘recht’ verwerkt om reparatiewetgeving in te voeren waaraan terugwerkende kracht wordt verleend. Een voorbeeld van een open norm is ‘goed koopmansgebruik’. Terecht is het wetsvoorstel (dat voorzag in een vergaande terugwerkende kracht) ter reparatie van het zogenoemde baksteenarrest ingetrokken³²⁶ en terecht is de aanvankelijk voorgestelde vergaande³²⁷ terugwerkende kracht van de wetgeving ter reparatie van het aankoopkosten deelnemingen-arrest aanzienlijk beperkt.³²⁸

Een derde situatietype is algemener van aard en betreft de situatie dat onder (politieke) tijdsdruk de wetgevingsprocedure (te) snel wordt doorlopen, waardoor de diverse spelers – naast (de ambtenaren van) het Ministerie van Financiën, de Kamerleden en hun staf bijvoorbeeld ook belangengroepen en de fiscale literatuur – (te) weinig tijd hebben om een wetsvoorstel grondig te bestuderen. Daarmee wordt het risico genomen dat bijvoorbeeld lacunes, omissies en onevenwichtigheden in het wetsvoorstel niet worden opgemerkt. Voor het voor rekening van de wetgever laten komen van deze fouten/tekortkomingen in de wetgeving pleit dat er een *incentive* dient te zijn om dergelijke fouten in het vervolg te voorkomen.³²⁹ Wanneer te gemakkelijk wordt toegestaan dat terugwerkende kracht aan reparatiemaatregelen wordt verleend, is de prikkel tot zorgvuldig wetgeven minder dan wanneer de gevolgen wel voor rekening van de wetgever komen. Dat er mogelijk verband bestaat tussen het ontbreken van een prikkel en de keren dat een ‘veegwet’ nodig is, lijkt te worden bevestigd door het feit dat het fenomeen ‘veegwet’ kennelijk een betrekkelijk nieuw fenomeen is³³⁰ en inmiddels een vaste plaats – zij het onder verschillende benamingen – lijkt te hebben verworven in het wetgevingsproces.³³¹

11.8.7 Kwalitatief goede belastingregelgeving

Tot slot zij nog gewezen op het belang van kwalitatief goede belastingregelgeving. In de eerste plaats kan een verwijt aan de belastingwetgever worden gemaakt indien een belas-

325 In vergelijkbare zin Giele (1998), Flipsen (1999), p. 2761-2762, Bloembergen (2000), onderdeel 3, en Barmantlo en Van Wordragen (2003), p. 4. Ook de staatssecretaris onderschrijft dit in beginsel: ‘Indien de wetgever ervoor heeft gekozen bepaalde zaken aan het oordeel van de rechter over te laten en dus niet expliciet vast te leggen, zou diezelfde wetgever ook de gevolgen van een hem onwelgevallige uitspraak van de hoogste rechter moeten aanvaarden’ (Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 509).

326 Zie over de gang van zaken par. 1.1. Vergelijk ook de stevige kritiek van de Raad van State die in verband met de voorgestelde terugwerkende kracht onder andere opmerkt dat ‘aanvaard moet worden dat het dynamische jaarwinstbegrip in bepaalde gevallen ook ten gunste van de belastingplichtigen kan worden bijgesteld’ (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B, p. 7).

327 Zie Pauwels (2004).

328 Zie over de gang van zaken par. 4.4.1. Opgemerkt zij overigens dat niet geheel duidelijk is of de kwestie zich wel op het gebied van goed koopmansgebruik afspeelde; retrospectief kan men in bevestigende zin concluderen.

329 Vgl. Kappelle (2000), p. 57, die pleit voor de grootst mogelijke terughoudendheid bij het accepteren van een reparatie met terugwerkende kracht om de reden dat het om een evidente omissie zou gaan; ‘indien [geen terughoudendheid wordt betracht], verkrijgt de wetgever een vrijbrief tot slordige wetgeving.’ Zie tevens *mutatis mutandis* Grapperhaus (1978), p. 27 die erop wijst dat slordigheid bij het formuleren van wetten wordt gestimuleerd, wanneer de rechter te vlot fouten van de wetgever opvangt.

330 NOB (2002), par. 2.6, stelt dat door de toenmalig staatssecretaris Vermeend een eerste schot voor de boeg werd gegeven in 1997 en dat de eerste, als zodanig genoemde, veegwet uit 2000 stamt.

331 Vgl. Van Arendonk (1999), p. 19: ‘Dat er daardoor [door het veel te snelle wetgevingsproces; MP] onvolkomenheden in de wetgeving zijn, vindt men als wetgever blijkbaar niet erg meer, want daarvoor heeft men toch het middel van de reparatiewetgeving.’

tingsysteem structureel onevenwichtig is.³³² Te denken valt aan de behandeling van beleggingen onder de Wet IB 1964 – inkomsten uit de bron waren belast, maar vermogensmutaties van de bron waren onbelast. Een dergelijk onevenwichtig systeem lokt als het ware ‘producten’ uit die op de onevenwichtigheid inspelen. In de tweede plaats is er – samenhangend – een indirecte invloed van kwalitatief goede belastingregelgeving. Wanneer belastingregelgeving is gebaseerd op, en consistent is uitgewerkt aan de hand van, duidelijke en evenwichtige uitgangspunten, dan is eerder duidelijk dat er sprake is van een evidente omissie of dat de resultaten die met (een samenstel van) transacties worden bereikt, op gespannen voet staan met doel en strekking van de regelgeving. Ontbreekt een consistente uitwerking dan kan dat het zicht belemmeren bij de vaststelling of er sprake is van een evidente omissie of van met doel en strekking van de regelgeving strijdige resultaten.

11.9 GEDRAG VAN DE OVERHEID (II); UITLATINGEN (MEDE)WETGEVER

Uitlatingen van een, over wetgeving gezaghebbende,³³³ overheidsautoriteit (niet een inspecteur, maar bijvoorbeeld de minister of de staatssecretaris van Financiën) kunnen zowel een positieve als een negatieve invloed op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel hebben.

Een omstandigheid die een positieve invloed heeft op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel,³³⁴ is wanneer een gezaghebbende overheidsautoriteit bijvoorbeeld (expliciet) heeft aangegeven dat een bepaald fiscaal regime in de toekomst zal worden gecontinueerd.³³⁵ Met name Kappelle hecht er zeer aan dat dergelijke gewekte verwachtingen worden gehonoreerd.³³⁶ Een voorbeeld van gewekt vertrouwen zijn de uitlatingen van de (mede)wetgever tijdens de parlementaire behandeling van de zogenoemde Brede herwaardering: ‘het ten volle respecteren van contracten afgesloten voor de datum van inwerkingtreding van de Brede herwaardering houdt in dat het voor die datum vigerende

332 Vgl. Swinkels (2006), p. 1323-1325 die meent dat bij de vraag of er sprake is van *fraus legis* in de btw ook de rol van richtlijngever en nationale wetgever(s) bij de beoordeling moet worden betrokken en daarbij onder andere wijst op gebruik/misbruik door belastingplichtigen gebaseerd op basisbeginselen van de richtlijn. Vgl. tevens Van Kesteren en Soltysik (2007) die de vraag opwerpen ‘of lidstaten die slechts om hun moverende redenen niet verder wensen te harmoniseren (...), ondernemers misbruik van communautair recht kunnen verwijten als zij van de nood een deugd maken en de gunstigste weg zoeken in dit legistische doolhof’ en deze vraag overwegend ontkennend lijken te beantwoorden.

333 De ‘bron’ van verwachtingen moet immers wel aan bepaalde kwaliteitseisen voldoen; niet elke bron schept ‘redelijke verwachtingen’ (vgl. par. 8.2.3 over het stellen van eisen aan de bron in het kader van objectivering van verwachtingen). Ter vergelijking bij het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht is een vereiste voor honorering van vertrouwen dat het door een ‘bevoegd persoon’ is gewekt; zie Happé (1996), p. 193-200 en Gorissen (2008), p. 109-113 (en voor het algemene bestuursrecht: p. 48-52).

334 Let wel, zoals steeds gaat het hier om het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel bij vorming (door de wetgever) en eventueel beoordeling (door de rechter) van overgangsrecht. Het gaat niet om het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur in het kader van de uitvoering van regelgeving. In verband met dit laatste zij ten eerste opgemerkt dat vertrouwen dat door het bestuur is gewekt onder het oude recht, in beginsel niet leidt tot gebondenheid onder het gewijzigde recht, ook ingeval niet een uitdrukkelijk voorbehoud is gemaakt voor wetswijzigingen; zie bijv. HR 30 oktober 1985, BNB 1986/33 (inzake een niet als toezegging te beschouwen juiste informatie) en vgl. HR 1 juli 1998, BNB 1998/278, HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43 en de hofuitspraak aan de orde in HR 13 februari 2009, NTFR 2009/424 (art. 81 RO). Ten tweede is het vaste jurisprudentie dat vertrouwen dat wordt gewekt door uitlatingen van de staatssecretaris in zijn hoedanigheid van medewetgever en niet in zijn hoedanigheid van uitvoerder, geen vertrouwen is dat op grond van het vertrouwensbeginsel wordt beschermd (HR 7 juli 1993, BNB 1993/336 en HR 21 september 2007, BNB 2008/92).

335 Vgl. Laitos (1997), p. 150-152, Fisch (1997), p. 1102, Happé en Pauwels (2005), p. 72, en Schuwer-Bravenboer (2006), p. 85, alsmede Wattel in zijn annotatie bij HR 21 april 1993, BNB 1993/205.

336 Kappelle (2000), p. 64-65, 88, 136-137, 222-223

regime onverkort zal gelden voor de gehele looptijd van die contracten.³³⁷ Bij dit voorbeeld zij overigens direct aangetekend dat de wetgever later bij de invoering van de Wet IB 2001 toch een inbreuk heeft gemaakt op de eerbiediging.³³⁸

Tijdens de parlementaire behandeling van die laatste wijziging heeft de staatssecretaris de bekritiseerde³³⁹ opmerking gemaakt dat 'een garantie c.q. toezegging van regeringszijde niet langer duurt dan een kabinetsperiode.'³⁴⁰ Deze opmerking heeft de bewindvoerder later genuanceerd. Hij merkt op dat een eerdere uitlating van regeringszijde over een beoogde geldingsduur van wetgeving een factor is die wordt meegewogen bij overgangsrechtsvorming, maar dat een dergelijke toezegging de wetgever niet kan binden; de toezegging bindt 'toch vooral de personen die haar hebben gedaan.'³⁴¹ Dit is naar mijn mening een beter kader, ten eerste omdat de omstandigheid dat de desbetreffende uitlating is gedaan, inderdaad meegewogen dient te worden, nu een dergelijke uitlating – niet-tegenstaande het volgende punt – wel degelijk een positieve invloed heeft op de intensiteit van verwachtingen bij burgers. Ten tweede acht ik het kader juist omdat terecht wordt gesteld dat een uitlating de wetgever niet volledig kan binden. Het zou immers reeds vanuit democratisch perspectief ongewenst zijn dat een regering daadwerkelijk wordt gebonden aan een uitlating van een vorige regering.³⁴² Dat neemt overigens niet weg dat de nadruk die in het laatste citaat wordt gelegd op de *persoon* die toezegging heeft gedaan staatsrechtelijk bepaald ongelukkig is, omdat het niet om de persoon draait maar om de *functie*; het gaat er niet om wie de staatssecretaris was die de toezegging deed, maar dat het de staatssecretaris was die toezegging deed. Ten derde merk ik op dat de laatste opmerking in die zin instemming verdient dat burgers in beginsel mogen verwachten dat ten minste tot het einde van de betreffende kabinetsperiode de toezegging geen geweld wordt aangedaan.³⁴³ Wanneer het nieuwe kabinet een zelfde samenstelling kent, is het denkbaar dat ook in de nieuwe kabinetsperiode de eerdere uitlating nog zwaar meeweegt.

Eerdere uitlatingen kunnen ook van negatieve invloed zijn op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Een wijziging is meer voorzienbaar indien de staatssecretaris (bijvoorbeeld tijdens de parlementaire behandeling van een eerder wetsvoorstel) reeds heeft aangegeven, al dan niet met een voorbehoud, dat een bepaalde regel zal worden

337 V-N 1988/12, pt. 14, vraag 71.

338 Zie Schuiver-Bravenboer (2006), p. 85. Deze koerswijziging leverde geen schending op van art. 1 Eerste Protocol EVRM naar het oordeel van HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102.

339 Bijv. Handelingen I, 1999-2000, d.d. 9 mei 2000, nr. 27, p. 1271, Cornelisse (2002) en Gribnau (2005), p. 89.

340 Aangehaald in Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, p. 3.

341 Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, p. 3. Vergelijk daarnaast ook Handelingen I, 1999-2000, d.d. 9 mei 2000, nr. 27, p. 1286, waarin de staatssecretaris zijn uitlating (a) nuanceert door te stellen dat wanneer van een toezegging wordt afgeweken, zulks op een redelijke en billijke manier dient te gebeuren, en (b) in een breder kader plaatst door erop te wijzen dat toezeggingen een plaats-, tijd- en contextgebonden karakter hebben.

342 Vgl. Fisch (1997), p. 1102. Vergelijk over de spanning tussen rechtszekerheid en het democratiebeginsel ook de PvdA-fractie: 'De (...) door de minister gemaakte opmerking dat toezeggingen van een kabinet slechts de geldigheid hebben van de kabinetsperiode zal een kern van waarheid bevatten – ieder nieuw kabinet zal in staat moeten zijn eigen visie vorm te geven – tegelijkertijd mag de burger erop rekenen dat de overheid rekening houdt met verplichtingen die de burger in goed vertrouwen voor een langere periode is aangegaan' (Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202, p. 3-4).

343 Bepaald niet de schoonheidsprijs verdiende bijvoorbeeld de gang van zaken rondom het op 'nul' zetten van de WIR-basispremie. Minister-president Lubbers had nog op 26 februari 1988 aangegeven dat er in de WIR geen veranderingen zouden plaatsvinden, maar vervolgens werd bij ministeriële beschikking van zaterdag (!) 27 februari 1988 de basispremie met ingang van 29 februari 1988 op 0% gesteld. De Hoge Raad verwierp overigens een beroep op het vertrouwensbeginsel dat een belastingplichtige had gedaan die op 10 mei 1988 had geïnvesteerd (HR 21 april 1993, BNB 1993/205), welk oordeel naar mij voorkomt niet geheel los kan worden gezien van het feit dat de ministeriële beschikking later bij wet in formele zin was goedgekeurd en derhalve de parlementaire zegen had (wet van 21 december 1988, Stb. 620).

gewijzigd of een bepaalde constructie zal worden bestreden.³⁴⁴ Wanneer de uitlating ziet op een constructie lijken mij twee gevolgen te kunnen worden verbonden aan enerzijds het benoemen dat die constructie ongewenst is en anderzijds het niet direct ingrijpen. Het eerste – de keerzijde – is dat de regelgever daarmee in beginsel de mogelijkheid heeft verspeeld om in te grijpen met een formeel terugwerkende kracht die zich verder uitstrekt dan de datum van een persbericht (vergelijk par. 11.8.3 over de zorgplicht). Het tweede gevolg – aan de andere kant – is dat belastingplichtigen die het risico nemen, redelijkerwijs kunnen voorzien dat de regelgever op enig moment toch tot ingrijpen overgaat, bijvoorbeeld met terugwerkende kracht tot datum persbericht of zonder te voorzien in eerbiedigende werking.³⁴⁵ Ik merk wel op dat een relevante factor voor de voorzienbaarheid de mate van specificiteit van de uitlating is. Een algemene stelling als ‘misbruik zal worden bestreden’ draagt nauwelijks bij aan de voorzienbaarheid van een wijziging van een specifieke regeling die niet volledig ‘misbruik’-proof is; een wijziging wordt meer voorzienbaar wanneer de gewraakte gedragingen of constructie concreter en nauwkeuriger worden omschreven.

11.10 GEDRAG VAN DE OVERHEID (III); CONSISTENTIE

Wanneer de wetgever dient te beslissen over het overgangsrecht bij een wijziging en in het verleden is er een wijziging geweest waarbij de overgangsrechtelijke vraag vergelijkbaar was en vergelijkbare omstandigheden aan de orde waren, dan pleit het beginsel van consistentie ervoor dat in vergelijkbaar overgangsrecht wordt voorzien. Zie uitgebreider par. 9.3 over het belang van consistentie bij overgangsrechtsvorming. In die paragraaf is beargumenteerd dat de wetgever tot op zekere hoogte consistent dien te zijn bij de toepassing van de voorrangsbeginselen en de methode van de omstandighedencatalogus. In dat opzicht is het wellicht vreemd om nu als een onderdeel van de omstandighedencatalogus te verwijzen naar consistentie. Dit lijkt mij evenwel niet in tegenspraak. Het gaat er mij hier om dat de omstandigheid dat er een vergelijkbare overgangssituatie bestaat waarvoor de wetgever eerder overgangsrecht heeft gevormd, ten minste meegewogen dient te worden. Uiteraard kan niet *a priori* worden aangegeven of de omstandigheid meeweegt ten faveure van de ‘tegenbelangen’ of juist ten faveure van het honoreren van verwachtingen. De wijze waarop de omstandigheid meeweegt, hangt immers af van de afweging die de wetgever in de eerder vergelijkbare overgangssituatie heeft gemaakt. Nu in par. 9.3 reeds in meer algemene zin op het belang van consistentie bij overgangsrechtsvorming is ingegaan, volsta ik hier met een onderbouwing van de stelling dat het belang ervan op diverse plaatsen terugkomt in de legisprudentie, jurisprudentie en literatuur.

Een uitdrukking van consistentie is *par excellence* een wettelijke regel waarin wordt vastgelegd welke overgangsregel geldt voor een bepaald, in die regel nader gedefinieerde, type wijziging. Er zijn enkele zeer algemene wettelijke regels zoals art. 4 Wet AB, waarin het vermoeden is vastgelegd dat, tenzij andere blijkt, een wet geen terugwerkende kracht heeft (zie uitgebreider over deze bepaling bijlage B.3.1). Betere voorbeelden – omdat art. 4

344 Vgl. Notitie Staatssecretaris (1996), p. 6, Popelier (1999), p. 190 en Happé en Pauwels (2005), p. 72, alsmede Lubbers (2004), p. 21 die spreekt over het ‘een-gewaarschuwd-mens-telt-voor-twee-beginsel’. Het zal niet verrassend zijn dat de (mede)wetgever met regelmaat ter verdediging van de voorgestelde terugwerkende kracht of het niet (dan wel beperkt) verlenen van eerbiedigende werking wijst op (i) de omstandigheid dat reeds eerder (bijvoorbeeld in het kader van een ander wetsvoorstel) is aangegeven dat bepaald ‘gebruik’ van een regeling als misbruik/oneigenlijk gebruik wordt gezien of (ii) de omstandigheid dat reeds eerder te kennen is gegeven dat bepaald gebruik zal worden bestreden (zie Kamerstukken II, 1968-1969, 6000, nr. 25, p. 26 en Kamerstukken II, 1996-1997, 24 761, nr. 7, p. 16 resp. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 21, Kamerstukken II, 1992-1993, 23 219, nr. 3, p. 15, Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 8, p. 12, Kamerstukken II, 1999-2000, 26 820, nr. 15, p. 4, Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 53, en Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 11, p. 8).

345 Vgl. Lubbers (2004), p. 21 en A-G Van Ballegooijen in onderdeel 6.2 van zijn conclusie van 10 april 2007, V-N 2007/27.11.

Wet AB positiefrechtelijk vooral een interpretatieregel is – om te illustreren dat consistentie bij specifieke typen overgangssituatietypen soms wettelijk wordt geregeld (en dat consistentie dus ook wettelijk kan worden gewaarborgd) zijn art. 16a Wet BPM, art. 31 Wet VPB 1969 en art. 83 Wet MRB, waarin overgangsregels zijn neergelegd met betrekking tot tariefwijzigingen. De bepaling art. 83 Wet MRB is voorts illustratief voor het feit dat (wettelijk gewaarborgde) consistentie niet hoeft uit te monden in starheid (vergelijk par. 9.3.4); zij is namelijk recentelijk gewijzigd.³⁴⁶ Art. 16a Wet BPM is tevens een voorbeeld van het feit dat een ‘permanente wettelijke overgangsregel’ ook anderszins kan bijdragen aan consistentie, namelijk via een reflexwerking. Zo is recentelijk de bepaling van overeenkomstige toepassing verklaard ter zake van een bepaalde wijziging waarop art. 16a Wet BPM op zich *ratione materiae* niet zag.³⁴⁷ Een ander voorbeeld van een wettelijke regel waarin is vastgelegd hoe met wijzigingen wordt omgegaan, is art. 3.51 Wet IB 2001 waarin met betrekking tot de investeringsaftrek is vastgelegd dat, kort gezegd, het regime dat van toepassing is ten tijde van een investering, van toepassing blijft met betrekking tot die investering.³⁴⁸ Op het terrein van de omzetbelasting kan worden gewezen op art. 52 en 53 Wet OB 1968 die in overgangsregels voorzien met betrekking tot de invloed van wijzigingen in de wetgeving op lopende contracten.

Verder blijkt het belang dat aan consistentie wordt gehecht uit het bestaan *an sich* van zowel de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking³⁴⁹ als het door de Raad van State geformuleerde kader voor het verlenen van terugwerkende kracht.³⁵⁰ Ook in advisering van de Raad van State³⁵¹ en overigens in de parlementaire geschiedenis³⁵² van concrete wetgeving komt naar voren dat van belang wordt geacht dat de wetgever bij overgangsrechtsvorming consistent handelt. Voorts verwijst de (mede)wetgever soms ter rechtvaardiging van een zekere overgangsregel naar een vergelijkbare overgangsregel die is getroffen bij een eerdere vergelijkbare wijziging.³⁵³ Aan het voorgaande doet overigens niet af dat er bepaalde overgangssituatietypen zijn waarvoor het opnemen van een permanente overgangsregel in de wetgeving toch zeer voor de hand ligt, maar de wetgever daar kennelijk van afziet.³⁵⁴ In de jurisprudentie komt het belang

346 Wet van 20 december 2007, Stb. 562, art. XX, onderdeel H (Kamerstukken II, 2007-2008, 31 205, nr. 3, p. 84).

347 Wet van 20 december 2007, Stb. 562, art. XIX, lid 1 (Kamerstukken II, 2007-2008, 31 205, nr. 3, p. 83 waarin over het ‘gebruikelijke overgangsrecht’ wordt gesproken).

348 Zie daarnaast ook art. 3.39 Wet IB 2001.

349 Notitie Staatssecretaris (1996). Op het terrein van de sociale zekerheid bijv. de Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999).

350 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-4.

351 Zie bijv. de adviezen inzake overgangsrecht bij een wijziging in de WIR (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 6), vrijval van reserves als gevolg van wijziging regime van beleggingsinstellingen (Kamerstukken, 1987-1988, 20 701, B, p. 2), terugwerkende kracht van ‘vernummeringen’ en verduidelijkingen (Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, B, p. 6), en de terugwerkende kracht bij de pc-privéregeling (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10), alsmede het pleidooi van de Raad van State voor het formuleren van duidelijke uitgangspunten bij overgangsrechtsvorming op het terrein van sociale zekerheid (Kamerstukken II, 1997-1998, 25 900, A, p. 2).

352 Bijv. Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 53.

353 Bijv. Kamerstukken II, 1992-1993, 21 058, nr. 15, p. 3, en Kamerstukken II, 1997-1998, 25 689, nr. 3, p. 36.

354 Toen ik dit schreef had ik vooral het oog op het opnemen van een overgangsbepaling in de Wet VPB 1969 die regelt hoe in geval van een tariefswijziging met ingang van 1 januari van een bepaald jaar die tariefswijziging uitwerkt voor zogenoemde gebroken boekjaren. Als voordeel daarvan zag (en zie) ik (behalve dat van duidelijkheid) dat er tot op zekere hoogte een waarborg is dat de wetgever niet met weinig overtuigende redenen bij een zekere tariefwijziging opeens afwijkt van de gebruikelijke – in een tijdsevenredige toepassing van het oude en nieuwe tarief voorziende – overgangsregeling (hetgeen zich in 2001 heeft voorgedaan; zie over dat geval de conclusie van A-G Wattel van 14 februari 2008, V-N 2008/15.15, en Schuiver-Bravenboer (2006b)). Inmiddels ben ik ingehaald door de wetgevingspraktijk: een dergelijke bepaling is recentelijk in de Wet VPB 1969 opgenomen (art. 31 Wet VPB 1969; ingevoerd bij wet van 18 december 2008, Stb. 565, art. VI, onderdeel C; Kamerstukken II, 2008-2009, 31 704, nr. 3, p. 54).

van consistentie tot uitdrukking in het meewegen door de rechter bij de beoordeling van een bestreden overgangsregeling, of de desbetreffende overgangsregeling wel of niet afwijkt van een overgangsregeling die eerder in vergelijkbare overgangssituaties was getroffen.³⁵⁵ Tot slot wordt in de doctrine het belang van consistentie bij wettelijke overgangsrechtsvorming onderschreven.³⁵⁶

11.11 BIJZONDERHEDEN VAN DE TE WIJZIGEN REGEL

11.11.1 Beleidsmatige regel

Wanneer een regel een beleidsmatig karakter heeft, zijn daaraan ten minste twee aspecten verbonden die van invloed zijn op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel bij de te maken afweging voor het overgangsrecht bij een wijziging van die regel.

Een eerste aspect betreft de voorzienbaarheid van de wijziging. Een wijziging van een beleidsmatige regel³⁵⁷ is eerder te verwachten dan die van een regel die onderdeel uitmaakt van, of voortvloeit uit, de basisstructuur van de desbetreffende regelgeving. Met een beleidsmatige regel worden bepaalde concrete beleidsdoelen nagestreefd, welke doelen veelal afhankelijk zijn van de politieke opvattingen van de desbetreffende regering.³⁵⁸ Het voortbestaan van dergelijke regels hangt in die zin voorzienbaar samen met de politieke situatie. Ook maatschappelijke ontwikkelingen kunnen relevant zijn. Indien het bijvoorbeeld gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen niet meer nodig is bepaald gedrag fiscaal te stimuleren, kan dat erop duiden dat handhaving van de desbetreffende beleidsmatige regel niet meer nodig is. Gegeven de afhankelijkheid van vooral de politieke situatie, dienen belastingplichtigen er meer rekening mee te houden dat beleidsmatige regels worden gewijzigd of geschrapt.³⁵⁹ Ik wijs erop dat deze redenering ook *a contrario* een argument biedt voor de stelling dat een wijziging juist niet behoeft te worden verwacht. Wanneer een bepaalde regel is ingevoerd tijdens een kabinetsperiode lijkt mij

355 Zo woog het CRvB 18 juni 2004, AB 2004/296 in een zaak waarin hij, kort gezegd, tot het oordeel kwam dat de desbetreffende overgangstermijn te kort was in het licht van art. 1 Eerste Protocol EVRM, mee: 'Ten slotte is van belang dat de in casu door de wetgever gehanteerde overgangstermijn in belangrijke mate en ten nadele van de uitkeringsgerechtigden afwijkt van de overgangstermijn in (vergelijkbare) andere situaties waarin het recht op uitkering wordt beperkt of ingetrokken.' Vgl. tevens CRvB 23 oktober 1980, AB 1981/137, waarin de CRvB een overgangsbepaling in verband met de wijziging strekkend tot beperking van bepaalde pensioenaanspraken onverbindend verklaarde wegens strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en daarbij verwees naar overgangsbepalingen bij wijzigingen van andere vergelijkbare regelingen. Vergelijk voor het belang van consistentie ook onderdeel 9.16 van de conclusie van A-G Wattel van 14 februari 2008, V-N 2008/15.15.

356 Zie bijv. Weggeman (2001), p. 69 die weliswaar niet over consistentie spreekt, maar het van wezenlijk belang noemt dat de regelgever beschikt over een aantal richtlijnen aan de hand waarvan in concrete gevallen het overgangsrecht kan worden geformuleerd. Veelal wordt consistentie niet expliciet genoemd, maar komt dat in kritiek/commentaar impliciet naar voren. Zo was onderdeel van de kritiek van Feteris (1992), onderdeel 3, op het overgangsrecht met betrekking tot de wijziging van de proceskostenvergoeding, dat bij een overeenkomstige wijziging in de Awb een veel 'gullere' overgangsregeling werd getroffen. Met betrekking tot het overgangsrecht bij de invoering van de Wet IB 2001 is Schuver-Bravenboer (2006), p. 78 en 84, kritisch over het verschil in overgangsrecht (a) tussen ondernemers (ingroeiregeling van vijf jaar) en medegerechtigden (volledige eerbiediging van zes jaar) in verband met aanpassing van de stakingsvrijstelling, en (b) tussen kapitaalverzekeringen en lijfrenteverzekeringen (niet vs. wel meewegen dat het nieuwe regime ook voordelen heeft). Vgl. verder Kappelle (2000), p. 247.

357 Ook de term 'instrumentele regel' wordt overigens wel gebruikt. Omdat elke regel in zekere zin instrumenteel is (i.e. een doel dient), gebruik ik de term 'beleidsmatige regel'.

358 De exacte afbakening van wat als een 'beleidsmatige regel' kan gelden, heb ik niet tot het terrein van mijn onderzoek gerekend.

359 Vgl. Schuver-Bravenboer (2006), p. 80-81, alsmede Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5.

namelijk extra gewicht toe te komen aan de verwachting dat die regel ten minste tot het einde van die periode gehandhaafd blijft.³⁶⁰

Een tweede aspect is dat er veelal een dwarsverband is met de omstandigheid 'dispositie'. Deze omstandigheid geeft juist extra gewicht aan het rechtszekerheidsbeginsel (zie par. 11.6). Bij een wijziging van een beleidsmatige regel dient de overgangswetgever derhalve veelal rekening te houden met twee tegengestelde aspecten bij zijn belangenafweging. Wanneer, mede gelet op de aard van de desbetreffende transactie en die van de beleidsmatige regel, de in het vooruitzicht gestelde fiscale voordelen zich over een langere periode uitstrekken, dan lijkt mij in beginsel het tweede aspect zwaarder wegen en (een vorm van) eerbiedigende werking op haar plaats. Juist omdat burgers door de desbetreffende beleidsmatige regel zijn aangezet tot bepaald gedrag, is het dan naar mijn mening in beginsel ongepast om abrupt – zonder enige overgangsregel – de betreffende fiscale voordelen te beëindigen bij burgers die zich door die fiscale prikkels hebben laten leiden.

11.11.2 Regels op gebieden waarbij een langetermijnplanning van belang is

Sommige regels hebben betrekking op gebieden waarbij de langetermijnplanning vooropstaat. In verband met het belang van berekenbaarheid van het recht voor deze langetermijnplanning heeft de omstandigheid dat een dergelijke regel aan de orde is een positieve invloed op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel.³⁶¹

Bij regels die betrekking hebben op gebieden waarbij langetermijnplanning vooropstaat, kan worden gedacht aan fiscale regels betreffende oudedagsvoorzieningen. In de literatuur heeft met name Kappelle in zijn dissertatie gesteld dat op het gebied van overeenkomsten van levensverzekeringen afwijking van de hoofdregel van onmiddellijke werking eerder geboden is en dat meer de nadruk op eerbiedigende werking dient te liggen.³⁶² Aangevoerde redenen daarvoor zijn dat langjarige contracten aan de orde zijn en dat juist op het gebied van levensverzekeringen veel belang moet worden gehecht aan vertrouwen. Hoewel Kappelle in zijn onderzoek naar het wettelijke overgangsrecht op het gebied van levensverzekeringen sinds de invoering van de Wet IB 1964 ook gevallen benoemt waarin naar zijn oordeel het overgangsrecht tekortschoot, komt in zijn onderzoek naar voren dat de overgangswetgever op het gebied van lijfrenten, kapitaalverzekeringen en pensioenen *grosso modo* inderdaad betrekkelijk vaak voorziet in (een vorm van) eerbiedigende werking van lopende overeenkomsten.³⁶³

Ik kan me erin vinden dat juist op gebieden waarbij langetermijnplanning zo belangrijk is, extra gewicht toekomt aan het rechtszekerheidsbeginsel, in verband met het belang voor de berekening van rechten en plichten om duidelijkheid over de belastinggevolgen te hebben. Ik meen echter wel dat contra-argumenten aanwezig kunnen zijn, vooral te

360 Een vergelijking kan worden gemaakt met het wijzigen of intrekken van een vergunning. Van Ravels (2005), p. 37 betoogt – met verwijzing naar veel jurisprudentie – dat een burger er redelijkerwijs van mag uitgaan dat, gedurende de ten tijde van de vergunningverlening voor het bestuursorgaan overzienbare periode, de verleende vergunning in beginsel niet zal worden ingetrokken of gewijzigd.

361 Vgl. Popelier (1999), p. 184 en Peeters (1999), p. 95.

362 Kappelle (2000), p. 69-70 en 277. Zie voorts Van Leijenhorst (1998), onderdeel 3.2.3.

363 Vgl. ook Thomas in zijn aantekening in FED 2005/65.

vinden in het gelijkheidsbeginsel.³⁶⁴ Ik zou bijvoorbeeld grofweg een onderscheid willen maken tussen de bedragen die reeds zijn ‘gestort’ (toegevoegd, afgedragen) en de bedragen die nog in de toekomst dienen te worden gestort. Voor de eerste soort bedragen ligt een voortzetting van de bestaande fiscale behandeling al snel voor de hand, nu deze mogelijk zijn gestort juist met het oog op de desbetreffende behandeling en zeker wanneer deze waarschijnlijk moeilijk of niet meer onttrokken kunnen worden. Voor de tweede soort bedragen ligt het wat genuanceerder. Het gelijkheidsbeginsel kan immers in het geding zijn indien een storting van de ene belastingplichtige met een bestaand contract blijvend fiscaal gunstiger zou worden behandeld dan een storting op hetzelfde moment van een andere belastingplichtige met een nieuw contract.³⁶⁵ Daar staat tegenover dat er andere omstandigheden kunnen zijn die pleiten voor een ruime eerbiedigende werking. Gedacht kan worden aan de situatie waarin de belastingplichtige het contract is aangegaan mede met het oog op de fiscale behandeling en hij contractueel gehouden is te blijven storten, waardoor hij zich niet of moeilijk, zo hij zou willen, kan aanpassen.³⁶⁶ Ofwel: de omstandigheid ‘dispositie’ (zie par. 11.6) en de omstandigheid ‘aanpassing’ (zie par. 11.15) kunnen spelen.

11.11.3 Uitdrukkelijke standpuntbepaling: vrijstelling versus tariefwijzigingen

Wanneer de regel een vrijstelling bevat, is dat te zien als een uitdrukkelijke standpuntbepaling van de wetgever over de fiscale gevolgen van het desbetreffende rechtsfeit. Aan verwachtingen komt dan extra gewicht toe.³⁶⁷ Zo heeft de Hoge Raad in het Beerta-arrest aangegeven dat ‘[h]et afschaffen van een vrijstelling (...) in dit opzicht verschilt van bij voorbeeld het tot stand brengen van een tariefsverhoging dan wel het invoeren van een nieuwe heffing: bij de invoering van de vrijstelling heeft de wetgever een uitdrukkelijk standpunt ingenomen ten aanzien waarvan degenen voor wie de vrijstelling geldt niet doorlopend erop bedacht behoeven te zijn dat het zou kunnen worden gewijzigd.’³⁶⁸

In verband met het afschaffen van een vrijstelling in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wijs ik ook op het leerstuk van compartimentering, dat sterk is ingebed in de diverse rechtsbronnen (zie par. 11.13.3). Een afschaffing van een vrijstelling is een radicale wijziging van standpunt. Van een radicale wijziging is op zich geen sprake bij een generieke tariefwijziging. Naar mij voorkomt kunnen aan een bestaand tarief in beginsel geen gerechtvaardigde verwachtingen worden ontleend dat datzelfde tarief ook in de toekomst van toepassing zal blijven. Uitgangspunt is dan ook dat tariefwijzigingen onmiddellijke werking (met exclusieve werking) hebben, hetgeen in diverse rechtsbronnen (opvat-

364 Vgl. Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 60: ‘(...) het feit dat een belastingplichtige met een polis van vóór 16 oktober 1990 inmiddels al tien jaar van de mogelijkheden van vóór de Brede herwaardering gebruik heeft kunnen maken (terwijl andere belastingplichtigen veelal slechts beperktere mogelijkheden hebben), [vormt] naar onze mening (...) een factor die bij een afweging over de vormgeving van het overgangsrecht kan worden betrokken. Naarmate een in gunstige zin afwijkende positie van een belastingplichtige – omdat hij over een “oud” contract beschikt – langer duurt, is hiervoor een zwaardere argumentatie nodig.’

365 Vgl. Van Dijk (1991), p. 182 en Handelingen I, 1999-2000, d.d. 9 mei 2000, nr. 27, p. 1286 (r.k.).

366 De mogelijkheid tot aanpassing van een overeenkomst is er wellicht wel op grond van art. 6:258 BW (zie daarover Notitie Staatssecretaris (1996), p. 6), maar men kan zich afvragen (i) of dat een reële mogelijkheid is ingeval de wederpartij meent dat die bepaling niet van toepassing is, zeker indien die wederpartij een *repeat player* of meer deskundig of meer kapitaalkrachtig is en het daarmee makkelijker op een procedure kan laten aankomen, en samenhangend (ii) of het wel redelijk is dat een individuele belastingplichtige in een dergelijke positie wordt gemanoeuvreed. Zie over art. 6:258 BW ook kort par. 11.15.

367 Vgl. A-G Overgaauw in onderdeel 4.12 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77.

368 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4, r.o. 4.4.

tingen van de (mede)wetgever,³⁶⁹ van de Raad van State,³⁷⁰ en jurisprudentie en conclusies van advocaten-generaal³⁷¹) wordt onderschreven. Bijzondere omstandigheden kunnen aanleiding zijn om van dat uitgangspunt af te wijken en toch in (een vorm van) eerbiedigende werking te voorzien in geval van een tariefwijziging.³⁷² Te denken valt aan de situatie waarin een 'bijzonder tarief' (hetgeen als een uitdrukkelijke standpuntbepaling is te zien wat de mate van belastbaarheid betreft) wordt afgeschaft, waardoor teruggevallen wordt op het hogere algemene tarief,³⁷³ of de situatie waarin het om een substantiële tariefwijziging gaat.³⁷⁴

11.11.4 Termijn in de regel

Het kan zijn dat in de te wijzigen regel een termijn is opgenomen. Ik ga in op enkele varianten van een 'termijn in de regel' en geef daarbij aan wat de invloed op de belangenafweging is. Ik merk evenwel eerst het volgende in algemene zin op aan de hand van een voorbeeld.

In de Wet IB 2001 is kort gezegd bepaald dat hypotheekrente 'gedurende ten hoogste 30 jaren in aanmerking [wordt] genomen als aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning' (art. 3:120 Wet IB 2001). Technisch gezien heeft een termijn in een dergelijke regel geen andere betekenis dan een ander bestanddeel van een regel. De termijn van dertig jaar betekent niet meer dan dat in het jaar waarin de regel van toepassing is, aan de

369 Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 7, p. 13: 'Allereerst merk ik op dat tariefwijzigingen altijd met onmiddellijke ingang in werking treden; er wordt geen onderscheid gemaakt naar de herkomst van de belastbare inkomsten', waarna compartimentering in verband met een tariefsverhoging van 20% naar 25% werd afgewezen. Zie voorts Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 514. Bij de wet van 11 december 2008, Stb. 547 werd er zelfs niet gecompartmenteerd terwijl de wijziging inhield dat een tot die tijd mogelijk in Box 3 (30%) vallend vermogensbestanddeel voortaan werd belast in Box 1 (progressief tarief tot 52%); over het niet-compartmenteren bestond overigens veel discussie (Kamerstukken II, 2007-2008 en 2008-2009, 31 459, nr. 6, p. 25, nr. 9, p. 12-13, nr. 13 en nr. 22, en Handelingen II, 2007-2008, d.d. 3 september 2008, nr. 107, p. 7851 en 7872).

370 Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 5: 'aan bestaande fiscale tarieven [mogen] geen verwachtingen worden ontleend in die zin dat zij onveranderlijk zouden zijn.'

371 Zie behalve het voornoemde Beerta-arrest, bijv. HR 7 mei 1997, BNB 1997/211, r.o. 4.4, en HR 28 februari 2003, BNB 2003/147, r.o. 3.2, beiden met betrekking tot een stijging van het grafrecht, waarbij de rechter geen schending van het rechtszekerheidsbeginsel aannam, en vgl. HR 16 juli 1993, BNB 1993/282, r.o. 3.1. Zie daarnaast ook A-G Overgaauw in onderdeel 4.13 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77.

372 Het onderscheid dat de Hoge Raad maakt in het Beerta-arrest tussen het vervallen van een vrijstelling en tariefwijzigingen, is niet zonder kritiek gebleven, waarbij er vooral op wordt gewezen dat substantiële tariefstijgingen ook gerechtvaardigde verwachtingen kunnen schenden; vgl. Scheltema in onderdeel 6 van zijn annotatie in NJ 1994/44, IJssink in onderdeel 3 van zijn annotatie in Belastingblad 1993/37, Prast (1993), en Monsma (1999), p. 274.

373 Daarbij zij wel opgemerkt dat er contra-omstandigheden kunnen zijn waardoor een vorm van eerbiedigende werking niet nodig wordt geacht. Dergelijke omstandigheden waren kennelijk naar het oordeel van de staatssecretaris aanwezig bij de afschaffing van het bijzonder tarief voor stakingswinst, zie bijv. Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 514, al overtuigt de motivering van de afwijzing van compartimentering niet bepaald. Opgemerkt werd dat 'een splitsing naar tarief in de tijd (...) niet in overeenstemming [is] met het systeem van de Wet IB 2001. De tot de stakingswinst behorende stille reserves (...) wordt pas bij realisatie (...) in de heffing betrokken. Heffing vindt dan plaats op grond van de regels van het op dat moment geldende systeem tegen het dan geldende tarief.' Deze redenering overtuigt niet omdat zij impliceert dat compartimentering nooit in overeenstemming zou zijn met het systeem van de inkomsten- en vennootschapsbelasting, hetgeen in ieder geval ter zake van 'radicale wijzigingen' geen steun vindt in de jurisprudentie (zie par. 11.13.3).

374 Vgl. Schuiver-Bravenboer (2006), p. 81, die in dit verband erop wijst dat bij de invoering van de Wet IB 2001 voorzien werd in een overgangsregel (namelijk een bijzonder tarief) voor overlijdens- en invaliditeitsuitkeringen wanneer het overlijden of het ongeval vóór 1 januari 2001 heeft plaatsgevonden.

voorwaarde van dertig jaar dient te zijn voldaan, wil de rente aftrekbaar zijn. De termijn houdt – ook wanneer niet over ‘ten hoogste’ zou worden gesproken – in technisch opzicht *niet* in dat wanneer een belastingplichtige nu (jaar t) een hypotheeklening afsluit, hij bijvoorbeeld in jaar t +10 de hypotheekrente kan aftrekken. Ofwel: de termijn lijkt weliswaar de regel een temporele werking te geven, maar hij doet dat niet.

Door het opnemen van een dergelijke termijn kan echter bij de belastingplichtigen de indruk zijn gewekt van een standpuntbepaling over de temporele werking van een regel.³⁷⁵ En het gaat juist bij verwachtingen om het, weliswaar geobjectiveerde, perspectief van de belastingplichtigen. Daarmee komt aan verwachtingen over – in het geval van de hypotheekrente – het ongewijzigd blijven van de regel gedurende die periode extra gewicht toe. Dit extra gewicht kan worden ondersteund door de gang van zaken in de praktijk of door de parlementaire geschiedenis; bijvoorbeeld wanneer in de praktijk met de termijn wordt ‘gerekend’³⁷⁶ of wanneer tijdens de parlementaire behandeling de suggestie wordt gewekt van een temporele werking van de termijn.

Bij dit voorbeeld verdient nog opmerking dat soms expliciet is bepaald dat een regel op een zekere datum vervalst (*sunset clause*) of dat soms in een regel zelf een datum is opgenomen als normbestanddeel waaruit volgt dat die regel geen toepassing meer vindt ná die datum.³⁷⁷ In dergelijke gevallen is in zoverre de temporele werking van de regel bepaald dat vastgelegd is vanaf welke datum de regel in elk geval niet meer van toepassing is. Maar juist omdat een datum wordt genoemd, komt ook veel extra gewicht toe aan de verwachting dat tot die datum de regel van toepassing zal blijven.³⁷⁸ In een dergelijk geval geldt wel, althans de indruk is (nog) sterker dan in geval van een ‘termijn in de regel’, dat de wetgever zijn standpunt heeft bepaald over de temporele werking.

Terug naar de omstandigheid ‘termijn in de regel’. Een eerste variant is dat een termijn is opgenomen in de regel waarbij geldt dat het zich *binnen* de termijn bevinden positief is voor belastingplichtigen. Een voorbeeld hiervan is het voornoemde voorbeeld van de hypotheekrente. Er kan een dwarsverband zijn met de omstandigheid dispositie: juist omdat een regel voorziet in een bepaalde termijn, worden overeenkomsten afgestemd op die termijn.³⁷⁹ Een ander voorbeeld is de casus van het bekende Harmonisatiewet-arrest, waarin de Hoge Raad (ten overvloede) oordeelde dat er sprake was van schending van gerechtvaardigde verwachtingen.³⁸⁰ De Hoge Raad motiveerde echter niet waarom die verwachtingen gerechtvaardigd waren. Brouwer geeft als mogelijke verklaring dat de wet voorzag in een inschrijvingsduur van zes jaar en dat de door de Harmonisatiewet plotse-

375 Zie ook Schuiver-Bravenboer (2007), p. 11-12. Vgl. ook Brouwer (2003), p. 69.

376 Met betrekking tot het voorbeeld van de hypotheekrente: het is mij niet bekend – en ik heb het evenmin onderzocht – of bijvoorbeeld verstrekkers van hypotheekleningen in hun rekenmodellen die dienen voor de bepaling van het bedrag dat mag worden geleend, rekening houden met het risico dat de hypotheekrenteafrek wordt afgeschaft of beperkt.

377 Bijv. Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, hoofdstuk 1, art. I, onderdeel AKad (Overgangsrecht koopwoningen) waarin als datum 1 januari 2031 wordt genoemd.

378 Vgl. Popelier (1999), p. 185-186, alsmede – zij het in het kader van administratiefrechtelijke beschikkingen – Schönberg (2000), p. 103: ‘The power to revoke prospectively decisions granted for a fixed period of time should also be more restricted than the power to revoke decisions granted for an indefinite period of time. This is so because individuals will typically expect that a definite decision will remain in force until its expiry date.’

379 Behalve aan het voorbeeld van de hypotheekrente kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de pc-privéregeling. Deze regeling kende een driejaarstermijn, hetgeen een reden voor eerbiedigende werking was bij afschaffing; zie Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 48-49 (en eerder in vergelijkbare zin Kamerstukken II, 2003-2004, 29 678, nr. 3, p. 2): ‘Omdat de regeling een maximum per drie jaar heeft, hebben werknemers en werkgevers veelal afspraken gemaakt die betrekking hebben op drie jaar. (...) [Door het voorgestelde overgangsrecht] kunnen de door werkgevers en gemaakte afspraken onbelast blijven doorlopen, indien deze vóór [het feitelijke ingangstijdstip van de afschaffing; MP] voldeden aan de toen geldende fiscale regels.’

380 HR 14 april 1989, NJ 1989/469.

ling gedicteerde kortere termijn daarop haaks staat, welke verklaring mij niet onaanneemelijk voorkomt.³⁸¹

Op formeelrechtelijk terrein kan worden gedacht aan termijnen waarbinnen belastingplichtigen rechtsmiddelen dienen aan te wenden om tegen appelabele bestuursbesluiten op te komen, of termijnen waarbinnen belastingplichtigen een verzoek moeten doen om in aanmerking te komen voor teruggave van te veel betaalde belasting. Wanneer een dergelijke termijn – om wat voor reden dan ook – zou worden verkort, ligt het niet voor de hand dat die wijziging niet van toepassing is op gevallen waarbij de termijn reeds een aanvang had genomen maar nog niet was geëindigd, althans in ieder geval niet op gevallen waarbij onmiddellijke werking van de wijziging met zich zou brengen dat direct op of kort na het moment van inwerkingtreding de termijn verlopen zou zijn.³⁸²

De tweede variant is dat in de regel een termijn is opgenomen, waarbij geldt dat het *buiten* de termijn bevinden een positief gevolg heeft voor belastingplichtigen. Er zijn twee subvarianten.

De eerste subvariant is dat het positieve gevolg erin bestaat dat de belastingplichtigen na het verloop van de termijn *niet meer met negatieve gevolgen* kunnen worden geconfronteerd. Voorbeelden op materieel belastinggebied zijn de sanctieperiode van zes jaar in het fiscale eenheidsregime (16e standaardvoorwaarde (oud), art. 15ai Wet VPB 1969), de herzienings-termijn in de omzetbelasting (art. 13 Uitv.besch. OB 1968) en de driejaarstermijn die in de diverse belastingregelingen met betrekking tot fusies en splitsingen voorkomt (bijvoorbeeld art. 5a, lid 3, Uitv.besl. BRV). Een voorbeeld op het gebied van het formele belastingrecht is de termijn voor navordering. Binnen deze subvariant zijn twee soorten gevallen te onderscheiden.

De eerste soort gevallen zijn de gevallen waarbij de desbetreffende termijn reeds verstrekken is op het moment dat een wijziging wordt ingevoerd strekkende tot verlenging van de termijn. In die gevallen komt substantieel gewicht toe aan verwachtingen van de betrokken belastingplichtigen, te weten de verwachting dat hun rechtspositie in zoverre definitief vaststaat.³⁸³ Hierbij spelen ook de rechtszekerheidsaspecten van tijdigheid en duidelijkheid van de rechtspositie (zie voor deze aspecten par. 4.3.5). In de legisprudentie komt naar voren dat belang wordt gehecht aan het eerbiedigen van voornoemde verwach-

381 Brouwer (2003), p. 69. Een ander voorbeeld in de jurisprudentie is CRvB 23 oktober 1980, AB 1981/137, waarin de CRvB een overgangsbepaling in verband met de wijziging strekkend tot beperking van bepaalde pensioenaanspraken onverbindend verklaarde wegens strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en daarbij uitdrukkelijk meewoog 'de omstandigheid dat het hier gaat om een voor een bepaalde, betrekkelijk kort gehouden, termijn te genieten uitkering (...)' Ofschoon het geen termijn in een wet maar een termijn in de uitvoeringssfeer betreft, zij voorts erop gewezen dat bij een wijziging in de deelnemingsvrijstelling werd voorzien in eerbiedigende werking van twee jaar, met als reden dat *rulings* waren afgegeven en daarmee vertrouwen was gewekt dat gedurende de looptijd van die *ruling* de deelnemingsvrijstelling van toepassing zou zijn (wet van 13 december 1996, Stb. 651, art. III, lid 3; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 5, p. 39, nr. 6, p. 11 en nr. 8, p. 23).

382 Vgl. de belastingzaak HvJ EG 11 juli 2002, FED 2002/608 (*Marks & Spencer*), r.o. 35-39. Zie voor een geval in het strafrecht HR 20 oktober 1979, NJ 1980/93, waarbij aan de orde was dat de verkorting van de termijn voor indiening van een klaagschrift werd verkort en de rechter de betrokken belanghebbende de niet-ontvankelijkheid bespaarde door op basis van de redelijkheid tot een afwijking te komen van de hoofdregel van onmiddellijke werking van wettelijke bepalingen 'betreffende de vormen der rechtspleging'.

383 Vgl.: bij de verlenging van de navorderingstermijn van vijf naar twaalf jaar voor buitenlandse inkomensbestanddelen werd voorzien in eerbiedigende werking met als motivering dat daarmee wordt voorkomen dat (Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 3, p. 4:) 'degenen die *hebben mogen aannemen* dat te hunnen aanzien de bevoegdheid tot navordering vervallen was, geconfronteerd zouden worden met een verlengde navorderingstermijn (...). [D]e overgangsbepaling voorkomt dat de bevoegdheid tot navordering herleeft in de gevallen waarin men op grond van de huidige wettekst *mocht menen* dat die bevoegdheid geëindigd was' (cursivering MP).

tingen.³⁸⁴ In dit verband zij ook gewezen op de wijze waarop in het strafrecht wordt omgegaan met verlenging van verjaringstermijnen: een verlenging ziet niet (dus: eerbiediging) op feiten ter zake waarvan de verjaringstermijn reeds was verstreken op het moment van inwerkingtreding van de wijziging.³⁸⁵ Opgemerkt zij dat Sampford stelt dat een verlenging van een termijn waardoor de bevoegdheid tot belastingheffing weer zou herleven, geen verwachtingen schendt omdat de belastingplichtige op het moment dat hij de desbetreffende transactie verrichtte wist dat de transactie belast was, en er dus geen sprake is van een onverwachte belastingschuld.³⁸⁶ Deze opvatting deel ik niet. Nog afgezien van de vraag of de aanname over de wetenschap van de belastbaarheid van de transactie steeds juist is, is naar mijn mening van een onverwachte belastingschuld wel degelijk sprake omdat het verstrijken van de (oude) termijn de verwachting heeft gewekt dat geen (extra) belasting meer zou moeten worden betaald.

De tweede soort gevallen zijn de gevallen waarbij op het moment van de wijziging de termijn nog niet verstreken is. Ook dan komt extra gewicht toe aan het rechtszekerheidsbeginsel. Wel is dat extra gewicht minder dan bij de eerste soort gevallen, omdat de rechtstoestand bij die eerste soort als afgesloten kan worden beschouwd. In overgangswetgeving – zij het vooral op het terrein van het formele belastingrecht – komt dit verschil bijvoorbeeld naar voren wanneer wel wordt voorzien in eerbiedigende werking voor de eerste soort en niet voor de tweede soort gevallen.³⁸⁷ Zelfs ingeval het om een strafrechtelijke sanctie gaat, is een verlenging van een termijn die ook op de tweede soort gevallen van toepassing is,³⁸⁸ niet in strijd met het legaliteitsbeginsel.³⁸⁹ Vooral op het terrein van het *materiële* belastingrecht heeft het naar mijn mening evenwel de voorkeur om, afgezien

384 Wanneer een wijziging voorziet in verlenging van de navorderingstermijn, pleegt de wetgever erin te voorzien dat indien de navorderingstermijn reeds verstreken was op het moment van wijziging, de wijziging niet leidt tot herleving van de navorderingsbevoegdheid; zie bijv. verlenging navorderingstermijn van vijf naar twaalf jaar voor buitenlandse inkomenbestanddelen (wet van 22 mei 1991, Stb. 264, art. IV; Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 3, p. 4) en verlenging van navorderingstermijn in verband met achterwaartse verliesverrekening naar jaar uit middelings-tijdvak (wet van 21 april 1994, Stb. 301, art. III; Kamerstukken II, 1992-1993, 21 058, nr. 12, p. 5 en nr. 15, p. 3). Zie evenwel voor een voorbeeld in het civiele recht waarin een termijn werd verlengd en een rechtsvordering ook mogelijk werd geacht ter zake de gevallen waarbij de oude vervaltermijn reeds was verlopen, de wetgeving aan de orde in, en de uitspraak van, HR 11 december 1959, NJ 1960/107.

385 Knigge (1984), p. 359, Groenhuijsen (2002), p. 820-821 en De Hullu (2006), p. 87. Zie recentelijk bijv. wet van 16 november 2005, Stb. 595, art. III (zie met name Kamerstukken II, 2003-2004, 28 495, nr. 5, p. 5-6) en vgl. HR 17 december 1996, NJ 1997/261 (evenwel oordeelde de Hoge Raad in HR 12 maart 2002, NJ 2002/389 dat de desbetreffende verlenging van de klachttermijn meebracht dat een slachtoffer ook indien de oude klachttermijn verstreken was, een klacht kon indienen). Zie ook Popelier (1999), p. 88-90 voor het Belgische strafrecht en burgerlijke recht. Vgl. EHRM 24 juli 2008, nr. 36376/04 (*Kononov*), r.o. 144, waarin het EHRM oordeelde dat het in beginsel in strijd is met art. 7 EVRM wanneer reeds verjaarde zaken weer strafbaar worden gesteld. Een verlenging van een recidivetermijn waarbij geen eerbiedigende werking geldt voor gevallen waarbij de recidivetermijn reeds is verlopen, is overigens niet in strijd is met art. 7 EVRM (EHRM 29 maart 2006, NJCM-bulletin 2007/17 (*Achour*)).

386 Sampford (2006), p. 124.

387 Zoals het geval is geweest bij verlengingen van de navorderingstermijn; zie wet van 22 mei 1991, Stb. 264 (Kamerstukken, 1990-1991, 21 423, nr. 7, p. 5; en 42b, p. 1-2) en de wet van 21 april 1994, Stb. 301. Bij deze laatste wet werd over het verschil in behandeling opgemerkt: 'in de gevallen waarin volgens het oude recht de navorderingstermijn (...) reeds is verlopen mag de belastingplichtige ervan uitgaan dat niet kan worden nagevorderd en dat de wetgever daarop ook niet later terugkomt. (...) In de gevallen waarop de navorderingstermijn nog niet is verlopen, mag de belastingplichtige niet verwachten dat "alles bij het oude blijft".' (Kamerstukken II, 1992-1993, 21 058, nr. 15, p. 3). Het verschil in behandeling afhankelijk van het al dan niet verlopen zijn van de termijn komt ook in het strafrecht voor; zie bijv. wet van 16 november 2005, Stb. 595, art. III (Kamerstukken II, 2003-2004, 28 495, nr. 5, p. 5-6).

388 Dit is zelfs geenszins ongebruikelijk, zie Popelier (1999), p. 88-90 en De Hullu (2006), p. 87.

389 Zie EHRM 22 juni 2000, NJ 2004/473 (*Coëme*), r.o. 145-150. Vgl. HR 16 september 2005, BNB 2006/111 (inzake een vergrijpboete bij een navorderingsaanslag, waarvan het opleggen mogelijk was door verlenging van de navorderingstermijn), alsmede HR 17 december 1996, NJ 1997/261.

van bijzondere omstandigheden die een negatieve impact op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel hebben, ook in eerbiedigende werking te voorzien voor de tweede soort gevallen, zeker indien de termijnen relatief kort zijn.³⁹⁰ Aangenomen mag worden dat belastingplichtigen mede zijn afgegaan op de desbetreffende termijn bij hun overwegingen om al dan niet een transactie uit te voeren (i.e. een vorm van dispositie).

De tweede subvariant is dat het *positieve gevolg* erin bestaat dat de belastingplichtigen na afloop van een termijn een voordeel toekomt. Aan de verwachting dat dit voordeel optreedt, komt eveneens extra gewicht toe. Een voorbeeld was te vinden in art. 15, lid 4 (oud) (15ad (oud)), Wet VPB 1969. Kort gezegd was bepaald dat rente op een bepaald soort lening die als gevolg van die bepaling gedurende de eerste acht jaar na een zekere transactie niet in aftrek kon worden gebracht, doorgeschoven kon worden en na ommekomst van die acht jaar alsnog aftrekbaar was. De verwachting³⁹¹ over het optreden van dit voordeel is – meer dan – gehonoreerd aangezien bij de afschaffing van art. 15ad Wet VPB 1969 is bepaald dat de nog niet in aftrek gebrachte rente kan worden verrekend met het belastbare bedrag van het eerste boekjaar.³⁹²

11.11.5 Toepasselijk overgangsregime voor toekomstige wijzigingen is wettelijk vastgelegd

Het huidige art. 3.51 Wet IB 2001 bepaalt dat de investeringsaftrek en de desinvesteringsregeling plaatsvinden volgens de regels voor het tijdvak waarin de investering heeft plaatsgevonden.³⁹³ Ofwel: vastgelegd is dat het regime dat van toepassing is ten tijde van een investering van toepassing blijft met betrekking tot die investering. Anders gezegd: vastgelegd is dat toekomstige wijzigingen geen invloed hebben op investeringen die reeds hebben plaatsgevonden en derhalve in zoverre eerbiedigende werking hebben. In een dergelijk geval komt extra gewicht toe aan het rechtszekerheidsbeginsel.³⁹⁴ Deze bijzonder-

390 Aan Braun (2005), p. 156 ontleen ik dat bij de verlenging van de herzieningstermijn in de btw van vier naar negen jaar per 1 januari 1979 erin was voorzien – zij het om praktische redenen – dat de oude termijn van toepassing bleef op onroerende zaken die de ondernemer vóór 1 januari 1979 was gaan bezigen. Voorts zij gewezen op de kritiek op een voorstel dat de ‘achtervolgingsperiode’ voor bepaalde transacties, binnen welke periode geen ‘verboden’ transactie mocht plaatsvinden op straffe van belastingheffing, (16e standaardvoorwaarde (oud); thans art. 15ai Wet VPB 1969) voor sommige situaties zou worden verlengd van zes tot tien jaar, ook voor de ‘achtervolgde’ transacties die reeds vóór inwerkingtreding van de wijziging hadden plaatsgevonden. Dit laatste oogstte veel kritiek, bijvoorbeeld van de Raad van State, die van invoering van een sanctie met materieel terugwerkende kracht sprak, en van Kamerleden (Kamerstukken II, 2000-2001, 26 854, A, p. 9 resp. nr. 6, p. 33); uiteindelijk is overigens de gehele verlenging geschrapt (Kamerstukken II, 2000-2001, 26 854, nr. 7, p. 8 en 20).

391 Aan de desbetreffende verwachting kwam temeer extra gewicht toe omdat bij de invoering van art. 15, lid 4, Wet VPB 1969 het feit dat de rente na acht jaar alsnog aftrekbaar was, expliciet als een tegemoetkoming werd gepresenteerd voor het niet voorzien van een overgangsmaatregel voor bestaande leningen (Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 5, p. 13-14).

392 Wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIIIc (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 8, p. 46 en nr. 9, p. 19).

393 Zie voor een vergelijkbare bepaling met betrekking tot willekeurig afschrijven art. 3.39 Wet IB 2001. Zie voor enige andere ‘standaard’ overgangsrechtelijke bepalingen die in de heffingswet zijn neergelegd par. 11.10.

394 Vgl. ook Bavinck (1991), p. 107-108. Een zekere vergelijking kan worden gemaakt met de niet-belastingzaak HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-152/88 (*Sofrimport*) waarin het Hof van Justitie EG zijn oordeel dat bepaalde vrijwaringsmaatregelen nietig waren voor zover zij betrekking hebben op produkten die reeds naar de Gemeenschap onderweg waren, grotendeels baseerde op het feit dat in een bepaling van een verordening was aangegeven dat rekening moet worden gehouden ‘met de bijzondere situatie van de produkten die onderweg zijn naar de Gemeenschap’, welke bepaling naar het oordeel van het Hof van Justitie EG ‘tot gevolg [heeft], dat een importeur wiens goederen reeds onderweg zijn, op grond van een gewettigd vertrouwen mag aannemen dat te zijnen aanzien geen schorsingsmaatregelen zullen worden toegepast, tenzij doorslaggevende overwegingen verband houdend met het algemeen belang zulks verlangen’ (r.o. 16).

heid vertoont overigens overlap met de in par. 11.11.3 genoemde 'uitdrukkelijke standpuntbepaling'.

De zogenoemde WIR-temporisering kan hier niet onvermeld blijven, niet alleen omdat daarbij toch een inbreuk werd gemaakt op het rechtszekerheidsbeginsel maar vooral omdat – paradoxaal genoeg – daarbij uitdrukkelijk het extra gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel naar voren kwam. De WIR-wetgeving kende in art. 61ga Wet IB 1964 een bepaling die vergelijkbaar is met art. 3.51 Wet IB 2001. Belastingplichtigen konden en mochten ervan uitgaan dat wijzigingen in de WIR-wetgeving geen gevolgen zouden hebben voor reeds bestaande WIR-aanspraken (hetgeen bijvoorbeeld een verschil is met verliesverrekening waarbij nergens wettelijk is vastgelegd dat in een bepaald jaar geleden verlies in de toekomst verrekend kan worden volgens de verliesverrekeningsregels van het verliesjaar).³⁹⁵ Ook de staatssecretaris erkende dit bij de veel besproken en omstreden voorstellen voor een WIR-belasting en voor een WIR-temporisering. Hij sprak over 'het in de bestaande wetgeving neergelegde beginsel, dat bij wijzigingen in het WIR-regime de onder het oude regime verkregen aanspraken volgens de bepalingen van dat regime worden afgewikkeld'.³⁹⁶ Aan verwachtingen van belastingplichtigen kwam derhalve zeer veel gewicht toe.³⁹⁷ Ook dit werd erkend.³⁹⁸ Desalniettemin werd in verband met zeer grote budgettaire problemen overgegaan tot WIR-temporisering met terugwerkende kracht.³⁹⁹ Deze temporisering werd in de literatuur zeer ter discussie gesteld⁴⁰⁰ maar had wel een behoorlijk groot draagvlak in de Kamer en zelfs – zo leid ik uit de Kamerstukken af – in het bedrijfsleven.⁴⁰¹ De gang van zaken is overigens tevens een voorbeeld van de werking van het proportionaliteitsbeginsel bij het afwegen van belangen. Waar de WIR-temporisering wel het Staatsblad haalde⁴⁰² mede omdat 'slechts'⁴⁰³ de aanspraken werden getemporeerd en de hoogte ervan ongemoeid werd gelaten,⁴⁰⁴ werd het voorstel voor een WIR-belasting, welke belasting feitelijk *de hoogte* van de WIR-aanspraken zou aantasten, ingetrokken.⁴⁰⁵ mede naar aanleiding van het, in stevige bewoordingen geformuleerde, negatieve advies van de Raad van State.⁴⁰⁶

395 De Raad van State gebruikte zelfs de term 'verkregen recht' voor een WIR-aanspraak (Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 4 e.v.).

396 Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 4 en nr. 3, p. 6.

397 Ook andere omstandigheden (zoals dat een beleidsmatige regel aan de orde is en dat dispositie en dispositieschade spelen) wezen erop dat veel gewicht aan de verwachtingen toekwam.

398 Vgl. ook Handelingen II, 1989-1990, d.d. 11 juni 1990, nr. 90, p. 5136 en Handelingen I, 1989-1990, d.d. 2 juli 1991, nr. 35, p. 1302.

399 De (formeel) terugwerkende kracht bestond er in de eerste plaats in dat de WIR-temporisering van toepassing was op aanslagen met betrekking tot jaren na 1986 opgelegd na 30 juni 1990 (terwijl de wet in werking trad op 4 juli 1991). In de tweede plaats: juist omdat aangesloten werd bij het moment van de aanslag (en bijvoorbeeld niet bij het moment van de investering) was er ook sprake van in elk geval materieel – en wellicht ook formeel – terugwerkende kracht; vgl. par. 5.3.2.

400 Zie bijv. Bavinck (1991).

401 Enige relevante passages uit de wetsgeschiedenis waarin de afweging van het rechtszekerheidsbeginsel met het budgettaire belang, en de kennelijke instemming van het bedrijfsleven naar voren komen, zijn bijv. Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B; onderdeel 15; nr. 3, p. 6-7; nr. 5, p. 15-16; en nr. 10, p. 9.

402 Wet van 3 juli 1991, Stb. 356.

403 In economisch – vanuit contante waarde – opzicht is er echter geen fundamenteel verschil tussen het inperken van de hoogte van een aanspraak en het pas op een later moment, zonder rentevergoeding, kunnen effectueren van een aanspraak.

404 Een kleine adder onder het gras was echter de regel (wet van 3 juli 1991, Stb. 356, art. 1, lid 3) dat over jaren na 1999 geen investeringsbijdragen meer in aanmerking zouden worden genomen. Uiteindelijk kwam het derhalve toch voor dat een WIR-aanspraak feitelijk niet kon worden geëffectueerd; zie bijv. HR 6 oktober 2006, BNB 2007/58.

405 Zie bijv. Kamerstukken II, 1990-1991, 21 615, nr. 7.

406 Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, B, p. 4-10. De WIR-temporisering werd door de Raad van State minder problematisch gevonden (p. 11 e.v.).

11.11.6 Evidente omissie

De omstandigheid dat het oude recht een evidente omissie bevat waarop de wijziging zich richt, is van positieve invloed op het relatieve gewicht van de ‘tegenbelangen’. Enerzijds komt extra gewicht toe aan het belang van een snelle reparatie. Daarbij weegt ook het rechtszekerheidsbeginsel mee met zijn aspect van duidelijkheid.⁴⁰⁷ Anderzijds komt aan verwachtingen minder gewicht toe, wanneer het belastingplichtigen direct duidelijk dient te zijn dat er sprake is van een omissie.⁴⁰⁸ In zoverre kan er een dwarsverband zijn met de omstandigheid voorzienbaarheid van de wijziging (zie par. 11.4.4). Verder kan een dwarsverband bestaan met de omstandigheid ‘onbedoeld voordeel’ (zie par. 11.17.4) wanneer de instandhouding van de evidente omissie zou meebrengen dat bepaalde belastingplichtigen een nauwelijks te rechtvaardigen voordeel zouden genieten. Omdat, naar mij voorkomt, nauwelijks bezwaar kan bestaan tegen onmiddellijke werking van wetgeving die een evidente omissie repareert, ga ik hier vooral in op het verlenen van terugwerkende kracht aan reparatiewetgeving.

Voordat ik twee typen omissies aan de orde stel, ga ik in op de opvatting van Kappelle, die zich weinig gelukkig toont met de, in de notitie van de staatssecretaris genoemde, rechtvaardigingsgrond ‘evidente omissie’ voor het verlenen van terugwerkende kracht.⁴⁰⁹ De auteur voert aan dat ‘een voor de belastingplichtige kenbare evidente omissie ook al ten tijde van het opstellen en de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel door de wetgever moet kunnen worden onderkend. Of deelt de staatssecretaris hier de gemiddelde belastingplichtige meer kennis van het belastingrecht toe dan het Ministerie van Financiën en/of het parlement?’⁴¹⁰ Voor zover Kappelle de plicht van de wetgever tot zorgvuldig wetgeven benadrukt, kan ik met het gestelde instemmen; zorgvuldigheid is hier een belangrijke contra-omstandigheid (zie par. 11.8.5). Maar het lijkt mij dat het enkele feit dat de wetgever iets over hoofd ziet, niet *ipso facto* betekent dat er geen sprake kan zijn van een fout in de wetgeving waarvan voor een belastingplichtige evident is dat het om een omissie gaat, zeker omdat een omissie soms redelijkerwijs pas ontdekt kan worden in een concreet geval (zie hierna). Verder duiden de algemene bewoordingen die de auteur gebruikt, erop dat hij de capaciteiten van de wetgever lijkt te overschatten⁴¹¹ en van een te enge opvatting van het concept ‘evidente omissie’ lijkt uit te gaan. De complexiteit – zowel van de gevallen die zich kunnen voordoen als van het geheel aan wetgeving – is groot; een wetgever kan niet alles overzien en ook wetgeven blijft mensenwerk.⁴¹² De omstandigheid van een ‘evidente omissie’ dient niet alleen vanuit een abstract perspectief – vanuit de regel – te worden benaderd (is evident dat er een omissie is wanneer de regel *sec* wordt gezien?). Een evidente omissie kan namelijk soms pas redelijkerwijs worden ‘ontdekt’ bij de confrontatie van de regel met een concreet feitencomplex.⁴¹³ De vraag is dan of bij die confrontatie aanstonds duidelijk is dat de regel tekortschiet gelet op de doel-

407 Zie bijv. Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, B, p. 6. Zie eerder – met meer verwijzingen – par. 6.3.3.

408 Vgl. Popelier (1999), p. 191 en Sampford (2006), p. 106-107.

409 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3-4.

410 Kappelle (2000), p. 57 en daar ook ‘Met Harkema vraag ik mij af of je een evidente omissie eigenlijk wel kunt ontdekken, deze is vanaf aanvang duidelijk en behoeft dus niet naderhand nog te worden ontdekt.’ Zie Harkema (1996), p. 2112: ‘Hoe ontdek je een evidente omissie? Dat zie je toch?’

411 Vgl. Sampford (2006), p. 105 en Freedman (2008), p. 95, alsmede reeds Houwing (1947), p. 6 die het een misvatting noemt dat een wetgever alles kan overzien. Vergelijk ook de analyse van de Raad van State over de oorzaak van lacunes in het overgangsrecht, waarbij de Raad als een van de factoren noemt dat het opstellen van overgangsrecht vaak conceptuele problemen oplevert omdat het bijzonder lastig kan zijn zich alle gevallen die zich kunnen voordoen, voor de geest te halen (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 300 VI, nr. 169, p. 5).

412 Hetgeen ik hier stel geldt *mutatis mutandis* ook voor de invulling van de contra-omstandigheid zorgplicht bij grensverkenning (zie par. 11.8.3).

413 Een voorbeeld is dat met betrekking tot art. 13ca (oud) Wet VPB 1969 dat hierna aan de orde komt.

stelling van die regel. Wanneer wetgeving strikt grammaticaal tekortschiet, hoeft overigens niet per se sprake te zijn van rechtens tekortschieten. Via een andere uitleg dan een strikt grammaticale, zoals de redelijke wetstoepassing, kan de rechter zorgen dat een omissie in de wetgeving uiteindelijk rechtens geen ‘gat’ blijkt te zijn.⁴¹⁴

De eerste type ‘ommissies’ zijn zuivere wetstechnische fouten zoals foutieve verwijzingen, gebruik van – door een andere wetswijziging – verouderde terminologie, etc. De diverse ‘onderhoudswetten’, ‘technische herstelwetten’, ‘veegwetten’ e.d. bevatten regelmatig reparaties van dergelijke evidente omissies, aan welke reparaties vaak terugwerkende kracht wordt verleend.⁴¹⁵ De terugwerkende kracht strekt zich dan veelal uit tot en met het moment waarop de omissie is ontstaan, welk moment normaliter gelegen is vóór het moment dat het voornemen tot de wijziging is aangekondigd. Een dergelijke terugwerkende kracht lijkt mij *prima facie* niet bezwaarlijk.⁴¹⁶ Wel speelt hier zoals gezegd als contra-omstandigheid de zorgvuldigheid, zowel de proactieve zorgplicht (het voorkomen van evidente omissies) als de reactieve zorgplicht (een snelle reparatie); zie par. 11.8.5. Terzijde merk ik overigens op dat zelfs in het strafrecht, waarin het legaliteitsbeginsel zeer zwaar weegt, de rechter niet star vasthoudt aan de wettekst ingeval die tekst een technische fout bevat, en de mislag repareert (althans een ‘redelijke uitleg’ aan de wet geeft), niet alleen wanneer dat ten voordele,⁴¹⁷ maar ook wanneer dat ten nadele van de vervolgde burger is.⁴¹⁸

In zijn notitie noemt de staatssecretaris expliciet ‘evidente omissie’ als een rechtvaardigingsgrond voor het verlenen van terugwerkende kracht (zie ook hierna). De positie van de Raad van State is onduidelijker. Enerzijds merkt de Raad in zijn algemene advies over terugwerkende kracht het bestaan van een ‘evidente omissie’ niet aan als een bijzondere omstandigheid die terugwerkende kracht kan rechtvaardigen, laat staan een terugwerkende kracht die zich uitstrekt tot vóór het moment van aankondiging.⁴¹⁹ Anderzijds aanvaardt de Raad van State soms kennelijk terugwerkende kracht van reparatie van wetstechnische fouten, nu hij daarover niet steeds ten principale opmerkingen maakt in zijn adviezen.⁴²⁰ Bovendien had de Raad in een eerder advies (i.e. vóór zijn algemene advies) betreffende een geval waarin een reparatie aan de orde was van een onjuiste verwijzing (in het ene artikel werd verwezen naar het verkeerde lid van een ander artikel) ingestemd met de terugwerkende kracht, nu die wijziging, aldus de Raad, ‘een herstel van een voor ieder kenbare fout’ betrof.⁴²¹ Verder heeft de Raad in het kader van ‘nazorg’ van de Wet IB 2001 geoordeeld dat ‘in op dat herstel van technische omissies gerichte wetgeving ook belastende bepalingen met terugwerkende kracht tot de invoeringsdatum van de Wet IB

414 Bijv. HR 18 juni 2004, BNB 2004/311 betreffende een overgangsrechtelijk omissie waardoor een bepaalde inkomst tussen wal en schip dreigde te vallen. Een vergelijkbaar geval deed zich voor in HR 17 september 1986, BNB 1986/338. Zie verder bijv. HR 2 juni 2006, V-N 2006/33.20, r.o. 3.5, in het licht van onderdeel 4.3 van de conclusie van Van Ballegooijen (V-N 2005/33.22).

415 Bijv. Wet herstel enige onjuistheden (wet van 18 oktober 2001, Stb. 491, art. XIII), Belastingplan 2002 IV (wet van 14 december 2001, Stb. 643, art. XI, lid 2), Technische herstelwet 2003 (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII), Fiscale onderhoudswet 2004 (wet van 18 oktober 2001, Stb. 491, art. IX) en Overige fiscale maatregelen II (wet van 3 juli 2008, Stb. 262, art. XXXI), alsmede de wet van 6 december 1995, Stb. 588, art. VII en XII.

416 Vgl. Thuronyi (2003), p. 76, Loomer (2006), p. 69, Sampford (2006), p. 104, en McDonnell (2007), p. 2:15.

417 Zie bijv. HR 30 oktober 2007, NJ 2008/146.

418 Zie bijv. HR 27 februari 1990, NJ 1990/517, HR 30 mei 2000, NJ 2000/512 en HR 30 augustus 2005, NJ 2005/540.

419 Vergelijk ook in een eerder advies: ‘Zo [er geen sprake is van een voor ieder kenbare fout], is sprake van een belastingverzwaring die een uitdrukkelijke en dragende motivering behoeft. Deze kan niet gevonden worden in de enkele constatering dat onbedoeld een lacune is ontstaan’ (Kamerstukken II, 1994-1995, 24 334, A, p. 3).

420 Bijv. Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, B, p. 6.

421 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 334, A, p. 3. Het lijkt me sterk dat de Raad thans een andere visie zou hebben met betrekking tot reparatie van evidente fouten zoals verkeerde verwijzingen (mogelijk anders: Hoekstra (2008), p. 875).

2001 mogen worden opgenomen mits sprake is van ondergeschikte wetswijzigingen die redelijkerwijs verwacht mochten worden omdat zij duidelijk uit het in de wet vastgelegde stelsel voortvloeien of omdat zij duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen', zij het dat de Raad aan dit herstel een termijn van één jaar stelde.⁴²² Zie ook par. 11.8.5.

Een tweede type 'omissies' zijn inhoudelijke fouten. De vraag dringt zich op of ook voor dergelijke omissies een terugwerkende kracht kan worden gerechtvaardigd die verder gaat dan het moment waarop de reparatie wordt aangekondigd. Ik meen dat voorzichtigheid geboden is met het geven van een bevestigend antwoord, gegeven het weinig 'natuurrechtelijke' karakter van belastingregelgeving. Voorzichtigheid is vooral geboden wanneer het een gebied betreft dat een hoog technisch gehalte heeft, althans een gebied betreft dat meer 'rule based' dan 'principle based' is. Het kan dan minder snel duidelijk zijn voor belastingplichtigen dat er sprake is van een evidente omissie. Een noodzakelijke, maar nog niet per se voldoende, voorwaarde om van een 'evidente omissie' te spreken, lijkt mij te zijn dat aan de eis van kenbaarheid moet zijn voldaan. Daarmee bedoel ik dat niet alleen direct duidelijk dient te zijn dat er sprake is van een omissie in de regelgeving,⁴²³ maar dat ook direct duidelijk dient te zijn hoe de regeling wel zou moeten luiden. Een aanwijzing dat het om een 'evidente omissie' gaat, kan zijn dat reeds in de rechtspraak in het algemeen – door zowel fiscus als (het gros van) belastingplichtigen – de omissie wordt genegeerd.⁴²⁴

Een voorbeeld van een reparatie van een inhoudelijke fout waarbij de belastingwetgever terugwerkende kracht verleende die zich verder uitstrekte naar het verleden dan de datum van aankondiging, is de reparatie van een onjuiste toezegging met betrekking tot directiepensioenlichamen (zie over dat geval ook par. 11.17.4 in het kader van 'onbedoeld voordeel').⁴²⁵ De evidentie van de fout was in dat geval gelegen in het feit dat de toezegging ertoe zou leiden dat bepaalde kosten tweemaal ten laste van de winst konden worden gebracht; naar oordeel van de (mede)wetgever was sprake van een niet beoogde fiscale bevoordeling 'waarvan belanghebbenden in redelijkheid ook niet kunnen vergen dat deze hun zou worden toegestaan'.⁴²⁶ Een voorbeeld van een inhoudelijke fout die op het eerste gezicht in aanmerking had kunnen komen voor reparatie met terugwerkende kracht maar waarbij dat niet gebeurde, is de reparatie van een (mogelijke⁴²⁷) wetstechnische fout in de tijdelijke afwaarderingsfaciliteit van art. 13ca (oud) Wet VPB 1969. De fout bestond erin dat door een samenloop van de fiscale eenheidsregelgeving en de afwaarderingsfaciliteit het wellicht zou kunnen zijn dat een overduidelijk als tijdelijk bedoelde afwaardering onder omstandigheden permanent zou kunnen zijn. De reparatie bevatte weliswaar een vorm van materieel terugwerkende kracht – te weten een variant van de bijplustech-niek met compartimentering – maar er werd geen formeel terugwerkende kracht verleend.⁴²⁸ Zonder motivering, die ontbreekt, is het gissen naar de reden; wellicht was relevant dat niet kenbaar was hoe het recht wel zou moeten luiden (namelijk bij welke vennootschap de afwaardering zou moeten worden teruggenomen).

422 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, A, p. 3.

423 Dat er sprake is van een omissie, is een eerste vereiste; dat is niet steeds makkelijk vast te stellen. Zo was een belangrijk bezwaar van sommige Kamerleden tegen de reparatie (met terugwerkende kracht tot een moment gelegen vóór datum van aankondiging) van een omissie in art. 17a Wet VPB 1969, dat voor belastingplichtigen niet duidelijk was dat er sprake was van een omissie mede gegeven het feit dat met de invoering van de Wet IB 2001 nieuwe wegen waren ingeslagen (wet van 14 december 2001, Stb. 641, art. VIII, lid 7; voor de kritiek: Kamerstukken I, 2001-2002, 28 034, nr. 123b, p. 14 en Handelingen I, 2001-2002, d.d. 10 december 2001, nr. 11, p. 554-555).

424 Vergelijk voor deze aanwijzing ook par. 11.17.4 over een 'onverwacht voordeel'.

425 Wet van 13 december 1996.

426 Kamerstukken, 1995-1996 en 1996-1997, 24 677, nr. 3, p. 2 en nr. 81a, p. 1-3. Vgl. over het niet kunnen vertrouwen op die toezegging ook HR 21 september 2001, BNB 2002/51-52.

427 Daarover komt mogelijk duidelijkheid in de bij de Hoge Raad aanhangige zaak met nr. 08/01549.

428 Zie voor de reparatie wet van 1 december 2005, Stb. 613, art. I, onderdeel G jo. art. V laatste deel van de laatste volzin, en voor de motivering Kamerstukken II, 2003-2004, 29 686, nr. 3, p. 20.

In zijn notitie laat de staatssecretaris de mogelijkheid open dat in geval van inhoudelijke omissies terugwerkende kracht wordt verleend aan reparatie. Hij stelt namelijk dat 'snel ingrijpen van de wetgever ter wille van een rechtvaardige belastingheffing geboden [kan] zijn indien sprake is van een evidente omissie in een wet die leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen, waardoor bijvoorbeeld aanmerkelijke fiscale claims verloren gaan.'⁴²⁹ Die terugwerkende kracht kan zich bovendien uitstrekken tot voor de datum van aankondiging: 'Zo kan terugwerkende kracht ook aanvaardbaar zijn indien er sprake is van een reparatie die anderszins al voorzienbaar was. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin er sprake is van een voor belastingplichtigen kenbare evidente omissie in de wetgeving die wordt gerepareerd (...).'⁴³⁰ Enigszins verwarrend is dat de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling van de notitie nader de positie inneemt dat een 'evidente omissie' *an sich* geen zelfstandig criterium is voor het verlenen van terugwerkende kracht.⁴³¹ Dit is verwarrend, temeer omdat in concrete wetgevingsgevallen – expliciet dan wel feitelijk – de omstandigheid dat er een evidente omissie is, soms wel als een zelfstandige, althans als een dragende, rechtvaardigingsgrond wordt aangevoerd voor het verlenen van terugwerkende kracht. Naast de eerdergenoemde onderhoudswetten e.d. waarin reparatie van wetstechnische omissies met terugwerkende kracht gepaard gaat, zij gewezen op het voornoemde geval van directiepensioenlichamen en een aantal wetgevingsgevallen die betrekking hebben op de 'nazorg' van de Wet IB 2001 en waarin inhoudelijke omissies zijn gerepareerd met terugwerkende kracht met als argument dat het om een evidente omissie gaat of dat onbedoeld voordeel moet worden voorkomen.⁴³² Anderzijds zijn er ook gevallen waarin een inhoudelijke (evidente) omissie aan de orde is en de wetgever de reikwijdte van de terugwerkende kracht beperkt tot het moment van aankondiging, ook al was het voor betrokkenen algemeen duidelijk dat er sprake was van een omissie.⁴³³

Zoals hiervoor aangegeven noemt de Raad van State in zijn algemene advies 'evidente omissie' niet als een bijzondere omstandigheid die terugwerkende kracht rechtvaardigt. Toch ziet de Raad van State wellicht/kennelijk soms ruimte, nu de Raad – bijvoorbeeld in het geval waarin het ging om een terugwerkende kracht van bijna vier jaar ter herstel van een 'onbedoelde afwijking'⁴³⁴ – niet steeds ageert tegen de terugwerkende kracht in geval

429 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 3.

430 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 4.

431 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 8 en tevens p. 14: 'Het is uitdrukkelijk niet mijn bedoeling een nieuw en zelfstandig criterium te introduceren dat als zodanig geïsoleerd beschouwd een voldoende rechtvaardiging zou kunnen zijn voor terugwerkende kracht. Een kenbare evidente omissie is slechts één van de elementen die binnen het kader van de hiervoor beschreven brede afweging en toetsing mede van betekenis kan zijn voor de vraag of er sprake is van een uitzonderlijk geval dat terugwerkende kracht kan rechtvaardigen.'

432 Zie bijv. de wet van 18 oktober 2001, Stb. 491, art. III (Kamerstukken II, 2000-2001, 27 746, nr. 5, p. 3-4), wet van 14 december 2001, Stb. 641, art. VIII, lid 7 (Kamerstukken, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 55-56, en nr. 123b, p. 2 en 14, en Handelingen II, 2001-2002, d.d. 14 november 2001, nr. 23, p. 1691) en wet van 16 december 2004, Stb. 657, art. IX, lid 2 (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 678, nr. 3, p. 4-5).

433 Bijv. de reparatie van het arrest HR 7 juni 2002, BNB 2002/263 in verband met prijsgeven pensioenaanspraak (wet van 12 december 2002, Stb. 617, art. XXXV, lid 1, onderdeel c; Kamerstukken II, 2002-2003, 28 608, nr. 3, p. 10 en 32) kende een terugwerkende kracht tot en met datum persbericht; aan de annotatie van Kavelaars in BNB 2002/263 ontleen ik dat 'indertijd in de pensioenadvieswereld de onjuistheid van de wettekst onmiddellijk duidelijk was' en dat 'algemeen aangenomen werd dat een dergelijke reparatie spoedig zou worden geëffectueerd.' Deze reparatie geschiedde echter niet spoedig, waardoor hier wellicht ook de 'zorgplicht' speelde als contra-omstandigheid (al komt dat in de parlementaire geschiedenis niet tot uitdrukking).

434 Wet van 16 december 2004, Stb. 657, art. I, onderdeel A en D jo. art. X, lid 2 (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 678, nr. 3, p. 4-5). De Raad heeft een zogenoemd 'advies conform' gegeven dat niet officieel is gepubliceerd (maar wel via zaaknummer W06.04.0183/IV te vinden is op www.raad-vanstate.nl); de reparatie heeft wel degelijk de aandacht gehad van de Raad, zo kan worden afgeleid uit Kamerstukken II, 2003-2004, 29 678, nr. 4. De terugwerkende kracht van deze wet werd niet in strijd geacht met art. 1 Eerste Protocol EVRM door HR 16 januari 2009, NTFR 2009/249.

van reparatie van een evidente omissie.⁴³⁵ Verder komt in de jurisprudentie terug dat wanneer er sprake is van reparatie met terugwerkende kracht van een omissie, de reparatie soms wordt gesanctioneerd, ook wanneer het feitelijke ingangstijdstip gelegen is vóór het moment van aankondiging van de reparatie.⁴³⁶ Tot slot vindt ook in (een deel van) de literatuur steun dat een evidente omissie kan worden gerepareerd door middel van wetgeving met terugwerkende kracht,⁴³⁷ zij het dat niet steeds duidelijk is (i) of ook op inhoudelijke fouten wordt gedoeld en (ii) of ook wordt gebillijkt dat terugwerkende kracht zich dan kan uitstrekken tot vóór het moment van aankondiging.

11.11.7 Onduidelijkheid; interpretatieve wetgeving

De omstandigheid kan zich voordoen dat de bestaande regelgeving ‘onduidelijk’ is. Deze omstandigheid kan overlap hebben met de hiervoor genoemde omstandigheid ‘evidente omissie’. Immers wanneer er een evidente omissie is en de wetgever niet met terugwerkende kracht die omissie repareert, dan is het nog maar de vraag – en daarmee onduidelijk – of de rechter met zijn gereedschap de omissie kan en wil dichten. Mede gelet op de overlap en aangezien ik op de omstandigheid ‘evidente omissie’ reeds ben ingegaan, stel ik hier slechts een specifieke situatietype aan de orde. Het betreft de situatie waarin de inhoud van een regel – al dan niet in relatie tot een bepaald type feitencomplex – in die zin onduidelijk is dat een regel redelijkerwijs op meer dan een manier kan worden uitgelegd. Bijvoorbeeld de grammaticale interpretatie wijst op X, terwijl het gezichtspunt van de wetsgeschiedenis op Y duidt. Opgemerkt zij dat een andere situatie waarin er sprake is van onduidelijkheid in de regelgeving is dat onduidelijk is onder welke regel een bepaald feitencomplex valt. Aan die situatie besteed ik niet expliciet aandacht, niet alleen omdat er overlap is tussen de situatie en het voornoemde situatietype (de vraag welke regel van toepassing is, is vermengd met interpretatievragen) maar ook omdat die situatie *in abstracto* sterke overeenkomsten heeft met dat situatietype; het gaat dan alleen niet om interpretatie X of Y maar om de vraag of regel A of B van toepassing is.

Op zichzelf heeft de omstandigheid dat de te wijzigen regelgeving onduidelijk is, een negatieve invloed op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel bij de belangenafweging.⁴³⁸ Juist vanwege de onduidelijkheid en de wetenschap dat meer dan één interpretatie redelijkerwijs mogelijk is, kan de intensiteit van verwachtingen immers niet hoog zijn.⁴³⁹ Bovendien zal de omstandigheid ‘dispositie’ veelal niet aan de orde zijn, nu het gegeven de onduidelijkheid *prima facie* weinig aannemelijk is dat de te wijzigen regel van bepalende invloed is geweest bij beslissingen. Behalve dat de omstandigheid ‘onduidelijkheid’ gewichtsverlagend werkt op het rechtszekerheidsbeginsel, heeft zij een posi-

435 Bovendien bevatten sommige onderhoudswetten e.d. ook herstel met terugwerkende kracht van inhoudelijke omissies, waarop de Raad niet reageert; zie bijv. wet van 18 oktober 2001, Stb. 491 (Kamerstukken II, 2000-2001, 27 746, nr. 5, p. 3-4).

436 Zie – in het kader van toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM – EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 82, waarin het ging om een ‘gap period’, onderdeel 6.5 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen voor HR 16 januari 2009, NTFR 2009/249, en de niet-belastingzaak EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*). Zie ook de niet-belastingzaak HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (*Cargill*), r.o. 24, waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel werd afgewezen omdat het om een evidente omissie ging. Vgl. ook – in het kader van toetsing van terugwerkende kracht aan het rechtszekerheidsbeginsel – A-G Wattel in zijn conclusie van 29 oktober 2008, NTFR 2008/2317 in een nog aanhangige zaak in verband met een regeltechnisch gebrek in een verordening met betrekking tot de afschaffing van de Zalmsnip.

437 Vgl. Logue (1996), p. 1163, Laitos (1997), p. 95, Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 433, Popelier (1999), p. 191, Aardema (2003), p. 2-3, Stevens (2005), p. 53, Sampford (2006), p. 105-115, en McDonnell (2007), p. 2:15.

438 Vgl. Fisch (1997), p. 1086 en Thuronyi (2003), p. 76.

439 Vgl. Popelier (1999), p. 191: ‘In de hypothese van een onduidelijke rechtssituatie, is het argument van het vertrouwensbeginsel slechts zwak omdat uit de oorspronkelijke normstelling geen duidelijke rechtsgevolgen konden worden gehaald op het realiseren waarvan kon worden vertrouwd.’ In vergelijkbare zin Juratowitch (2008), p. 44 en 62-63.

tieve invloed op de ‘tegenbelangen’. Zo krijgen de tegenbelangen steun van een ander aspect van rechtszekerheid, te weten het aspect van duidelijkheid.⁴⁴⁰ Afgezien van de mogelijke invloed van contra-omstandigheden zoals zorgplicht, is er daarom in beginsel weinig reden geen onmiddellijke werking (met exclusieve werking) aan een wijziging te verlenen die duidelijkheid schept. ‘In beginsel’ want er zijn uitzonderingen. Wanneer een interpretatieve (of verduidelijkende) wet bijvoorbeeld meebrengt dat winst die aangegroeid is in de periode vóór de inwerkingtreding onder de wijziging zou vallen, dan zit er een zwaar element van materieel terugwerkende kracht in die wet (vgl. par. 11.12 en 11.13 over toerekening). In dat geval speelt het hierna ook aan de orde komende tegenargument een belangrijkere rol: de overheid is een partij in het belastingrecht. Inherent bestaat het gevaar dat de ‘verduidelijking’ een codificatie is van een door de fiscus ingenomen standpunt dat betwistbaar is.⁴⁴¹ Er kan dan daarom in de genoemde situatie eerder reden zijn om in een overgangsregel te voorzien. Dat hoeft geenszins een eerbiediging in de vorm van honorering van het andere standpunt te zijn, maar kan bijvoorbeeld reeds zijn dat de overgangsregel meebrengt dat belastingplichtigen de mogelijkheid blijven houden om voor zover het de winst betreft die vóór de inwerkingtreding is aangegroeid en na de inwerkingtreding wordt gerealiseerd de rechter te laten beslissen op basis van het oude recht.

Behalve dat er in beginsel weinig bezwaar is tegen onmiddellijke werking, lijkt er op het eerste gezicht – gelet op enerzijds het voordeel van duidelijkheid en anderzijds de lage intensiteit van verwachtingen – weinig reden om geen terugwerkende kracht aan een wijziging te verlenen die duidelijkheid schept. Daarbij zou voorts de gedachte kunnen opkomen dat vanuit het uiteindelijke resultaat bezien het voor een burger die interpretatie Y voorstond, weinig uitmaakt of het nu de rechter is die, al dan niet in een procedure van die burger zelf, beslist dat interpretatie X de juiste is of dat het de wetgever is die in een wet met terugwerkende kracht vastlegt dat de interpretatie X dient te zijn. Ten faveure van het scheppen van duidelijkheid door de wetgever spreekt bovendien dat deze dat sneller dan de rechter kan doen (vergelijk de rechtszekerheidsaspecten van snelheid en tijdigheid) en dat daarmee – tijd en middelen consumerende – rechterlijke procedures voorkomen. Mogelijk dat gelet op dit een en ander het in de niet-fiscale literatuur daarom soms minder problematisch wordt gevonden wanneer – of zelfs als uitgangspunt wordt geponeerd dat –interpretatieve wetten terugwerkende kracht hebben.⁴⁴² Er wordt zelfs

440 Zie eerder par. 6.3.3 met verwijzingen.

441 De recente wetgeving met betrekking tot belastingheffing over excessieve beloningsbestanddelen (wet van 11 december 2008, Stb. 547) is een voorbeeld. De staatssecretaris nam primair het standpunt in dat een van de wijzigingen geen inhoudelijke wijziging meebracht omdat het desbetreffende vermogensbestanddeel reeds in Box 1 valt, maar diverse kamerleden stelden dat een dergelijk vermogensbestanddeel in Box 3 viel en dat de voorgestelde Box 1-heffing, zonder overgangsregel, daarom materieel terugwerkende kracht zou impliceren (Kamerstukken II, 2007-2008 en 2008-2009, 31 459, nr. 6, p. 25, nr. 9, p. 12-13, nr. 13 en nr. 22, en Handelingen II, 2007-2008, d.d. 3 september 2008, nr. 107, p. 7851 en 7872).

442 Vgl. Brunner (1985), p. 51: ‘De regel [van overgangsrecht dat interpretatieve wetten op anterieure feiten onmiddellijk toepasselijk zijn, ook in aanhangige gedingen] spreekt ook onmiddellijk aan: de wetgever die geldend recht codificeert, verandert het recht niet, maar verduidelijkt alleen maar wat al geldend recht was. Toepassing van de nieuwe regel tast verkregen rechten niet aan, doet niet tekort aan de rechtszekerheid, maar verstrekt die, zodat van schending van vertrouwen in het oude recht geen sprake kan zijn.’ Voorts merk ik op dat in het Belgische recht van een interpretatieve regel wordt verondersteld dat hij terugwerkt tot het moment waarop de geïnterpreteerde regel in werking trad; die terugwerkende kracht wordt niet problematisch gevonden (zie nader Popelier (1999), p. 97-103). Het draait dan wel vooral om de vraag of de regel wel als ‘interpretatief’ kan worden gekwalificeerd; in die kwalificatievraag lijkt een belangrijke beperking besloten te liggen, nu de Belgische rechter heeft geoordeeld dat ‘de terugwerkende kracht die het gevolg is van een interpretatieve wetsbepaling gerechtvaardigd [is] in zoverre de geïnterpreteerde bepaling vanaf haar oorsprong redelijkerwijze niet anders kon worden begrepen dan is aangegeven in de interpretatieve bepaling’ (cursivering MP); zie par. 2.4.3 en het aldaar genoemde arrest Arbitragehof 7 december 2005, nr. 177/2005, RW 2005/2006, 1251.

soms gesteld dat er dan geen sprake is van terugwerkende kracht in de zin van art. 4 Wet AB,⁴⁴³ hetgeen mij overigens kwetsieus lijkt (zie par. 2.4.3).

In het belastingrecht is het verlenen van terugwerkende kracht van een interpretatieve wet echter meer problematisch.⁴⁴⁴ Dit houdt verband met de eerdergenoemde typische kenmerken van het belastingrecht te weten dat het Ministerie van Financiën een sterke machtspositie heeft en dat de overheid direct belanghebbende is (zie par. 11.2.2). De belastingwetgever kan weliswaar door middel van wetgeving met terugwerkende kracht helderheid scheppen over een onduidelijke situatie, maar doet dat dan wel 'in eigen zaak'.⁴⁴⁵ Waar bijvoorbeeld – kwesties daargelaten waarbij de overheid wel partij is – wellicht vanuit de gedachte dat beide rechtsvormers onafhankelijk en onpartijdig zijn, het in het civiele recht mogelijk minder uitmaakt welke rechtsvormer de knoop doorhakt met terugwerkende kracht, is in het belastingrecht de overheid wel een partij. Dit lijkt mij een zeer belangrijk argument voor het terughoudend zijn met het verlenen van terugwerkende kracht in het belastingrecht aan een interpretatieve wet. Volledigheidshalve merk ik met betrekking tot de hiervoor geschetste gedachte dat het weinig uitmaakt of de rechter of de wetgever interpretatie X vastlegt, nog op dat men met die gedachte enigszins op het verkeerde been wordt gezet, omdat uitgangspunt is dat interpretatie X wordt vastgelegd, terwijl het nog maar de vraag is of de rechter dat zal doen. Doordat de wetgever met terugwerkende kracht een bepaalde interpretatie vastlegt, wordt *de facto* in zoverre een effectieve toegang tot de rechter ontzegd.⁴⁴⁶

11.12 TOEREKENING MOGELIJK AAN PERIODE VÓÓR INGANGSTIJDSTIP (I)

Een wijziging in de regelgeving kan met zich brengen dat de nieuwe/gewijzigde regel toepassing vindt op rechtsfeiten die optreden na het feitelijke ingangstijdstip maar die, al dan niet gedeeltelijk, toegerekend kunnen worden aan de periode voorafgaande aan dat moment. Voor zover de rechtsfeiten toegerekend kunnen worden aan de periode voorafgaande aan het feitelijke ingangstijdstip, komt aan het rechtszekerheidsbeginsel extra gewicht toe. Ik denk aan drie situatietypen. In deze paragraaf behandel ik er twee. In de volgende paragraaf ga ik uitgebreider in op een derde situatietype, waarin de compartimenteringsleer speelt.

11.12.1 Onlosmakelijke samenhang met rechtsfeit uit verleden

Het eerste situatietype is dat een rechtsfeit weliswaar optreedt ná het feitelijke ingangstijdstip maar (i) onlosmakelijk samenhangt met een feit dat vóór dat moment heeft plaatsgevonden, en (ii) ook overigens aan de periode vóór het feitelijke ingangstijdstip van de wijziging is toe te rekenen. Het situatietype waarin de compartimenteringsleer speelt en het situatietype waarin de bijplustechniek aan de orde is, zijn overigens te zien als verbijzonderingen van dit situatietype.

⁴⁴³ Vgl. Brunner (1985), p. 51.

⁴⁴⁴ Vgl. Van Soest (1979), p. 411. Niet uitgesproken negatief evenwel Thuronyi (2003), p. 76, die er tevens op wijst dat het in Frankrijk regelmatig voorkomt (*lois interprétatives*), dat in Brazilië de terugwerkende kracht van interpretatieve wetgeving is voorzien in een bepaling in de algemene belastingwet, dat in Engeland en Italië dergelijk wetgeving wordt aangeduid als 'declaratory legislation' respectievelijk 'legge di interpretazione autentica', en dat de Verenigde Staten voor dergelijke wetgeving geen apart concept hanteert maar haar schaarst onder technische wijzigingen.

⁴⁴⁵ Dat neemt overigens niet weg dat het kan zijn dat een bewindsman uiteindelijk het gelijk aan zijn kant blijkt te hebben wanneer hij stelt dat een bepaalde regeling waaraan terugwerkende kracht is verleend, slechts een verduidelijking betreft; zie bijv. CRvB 28 juli 2005, NTFR 2005/1032 inzake de ministeriële regeling van 3 februari 2004 (en daarover de bief van de minister van Sociale Zaken 26 april 2004) V-N 2004/24.13, die een verduidelijkingsregeling betrof met een terugwerkende kracht van ruim negen jaar naar aanleiding van een ongewenst gevonden uitspraak van een rechtbank.

⁴⁴⁶ Vgl. McDonnell (2007), p. 2:8.

Ik noem een aantal voorbeelden.⁴⁴⁷ Het eerste voorbeeld is dat het maatschappelijke feit niet overeenkomt met het rechtens relevante rechtsfeit, en dat een wijziging in de regelgeving plaatsvindt tussen het moment waarop het maatschappelijke feit zich voltrekt en het moment waarop het rechtsfeit optreedt. Een concrete situatie is het voorbeeld genoemd in par. 5.3.3 over de wijziging van fiscale regelgeving inzake kinderopvang, waarbij het maatschappelijke feit (kinderopvang) niet overeenkomt met het rechtens relevante feit (betaling ervoor of vergoeding voor kosten ervan).⁴⁴⁸ Een andere situatie is te vinden in de wet die constructies met tijdelijke genotsrechten aanpakte. Daarbij werd erin voorzien dat de nieuwe regel niet van toepassing was op de betaling (relevante rechtsfeit) na het moment van aankondiging van het wetsvoorstel, in verband met een contract gesloten (maatschappelijke feit) voor dat moment.⁴⁴⁹ Deze situaties kunnen overigens ook onder de omstandigheid 'onaferond complex van transacties' worden geschaard (zie over die omstandigheid par. 11.16).

Een tweede voorbeeld is dat een rechtsfeit optreedt dat in feite een correctie is op een rechtsfeit dat eerder is opgetreden en waaraan bepaalde rechtsgevolgen zijn verbonden. Te denken valt aan de situatie waarin een belastingplichtige bepaalde uitgaven doet (of juist: inkomsten geniet) die op dat moment aftrekbaar zijn (of: belast zijn) waarna op een later moment een vergoeding wordt ontvangen voor de uitgaven (of: een deel van de inkomsten moet worden terugbetaald), terwijl in de tussentijd het regime voor die uitgaven (of: de inkomsten) is gewijzigd. Deze vergoeding (of: terugbetaling) hangt zozeer samen met de eerder gedane uitgaven (of: genoten inkomsten) dat deze toegerekend kunnen worden aan het verleden. In de overgangswetgeving ziet men dan ook terugkomen dat de overgangswetgever erin voorziet dat deze nagekomen vergoeding (of: terugbetaling) wordt behandeld overeenkomstig het regime van de eerder gedane uitgaven (of: genoten inkomsten).⁴⁵⁰

11.12.2 Bijplustechniek

Ook in het geval dat bij een wijziging wordt voorzien in de 'bijplustechniek' (zie eerder par. 5.3.2) is er sprake van dat de rechtsfeiten waaraan rechtsgevolgen worden verbonden, kunnen worden toegerekend aan de periode van vóór het feitelijke ingangstijdstip. De bij-

447 Wat de btw betreft kan gedacht worden aan de integratieheffing die zou plaatsvinden louter als gevolg van een wetswijziging, aangezien die heffing 'er – materieel gezien – toe strekt dat belasting die onder de wettelijke regeling zoals die gold vóór de wetswijziging in aftrek mocht worden gebracht, alsnog wordt geheven' (HR 12 augustus 2005, BNB 2006/16, r.o. 2.1). Zie daarover bijlage E.4.3, in het bijzonder HR 11 april 2008, BNB 2008/166, waarin het beroep op het communautaire vertrouwensbeginsel wordt gehonoreerd, en de zaak Holin Groep (HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 92-93) waarin de uitleg die het Hof van Justitie EG aan een bepaalde bepaling geeft tot een resultaat leidt waarbij materieel het vertrouwen van belanghebbenden over het recht op aftrek wordt geëerbiedigd.

448 Vergelijk ook het besluit van 16 januari 2009, V-N 2009/7.28, met de goedkeuring dat ondanks dat per 1 januari 2009 de regeling dat een werkgever bijzondere ziektekosten onbelast mag vergoeden, is ingetrokken, de oude regeling van toepassing is op vergoedingen (relevante rechtsfeit) in het eerste kwartaal van 2009 van bijzondere ziektekosten die in 2008 zijn gemaakt (maatschappelijke feit) en die in 2008 door de werkgever zijn toegezegd.

449 Wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 3; Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, nr. 3, p. 18. Vergelijk voorts de motivering om in eerbiedigende werking te voorzien in verband met de aftrekbeperking optierechten toegekend aan personeel (wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIIIa; Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 9, p. 18): 'Ten tijde van het belonen van werknemers zullen bedrijven doorgaans al rekening houden met de daaraan verbonden fiscale consequenties. De voorzienbaarheid van die fiscale consequenties wordt in dit geval bemoeilijkt doordat het tijdstip van toekenning van optierechten aan de werknemer en het tijdstip van aftrek voor de vennootschapsbelasting bij de werkgever van elkaar verschillen' (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 8, p. 78).

450 Zie bijv. Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, hoofdstuk 1, art. I, onderdeel Ua, zij het dat bij deze overgangsregel meespeelt dat zonder die regel de desbetreffende vergoedingen onbelast zouden zijn gebleven.

plustechniek wordt veelal gehanteerd in combinatie met het verlenen van formeel terugwerkende kracht. In die combinatie houdt zij in dat in een nieuwe wet wordt bepaald dat in een nog openstaand belastingjaar (zie hier de formeel terugwerkende kracht) een bedrag tot het belastbare inkomen moet worden gerekend dat overeenkomt met het bedrag van een eerder in aanmerking genomen aftrekpost (zie hier het bijplussen). Ook wanneer de overgangsrechtelijke regel bepaalt dat een bedrag moet worden bijgeplust in het eerstvolgende boekjaar na de inwerkingtreding (en derhalve geen formeel terugwerkende kracht heeft), is er niets 'toekomstigs' aan de bijplustechniek, behalve dat een belastbaar feit wordt geconstrueerd in een toekomstig belastingjaar. Voor het overige is er volledig sprake van terugwerkende kracht.

Nu de bijplustechniek meebrengt dat een eerder in aanmerking genomen aftrekpost *de facto* wordt teruggenomen, dient zij naar mijn mening te worden beoordeeld zoals formeel terugwerkende kracht wordt beoordeeld.⁴⁵¹ Betekent de bijplustechniek bijvoorbeeld dat een aftrekpost wordt gecorrigeerd die vijf jaar vóór de inwerkingtreding in aanmerking is genomen, dan dient deze bijplustechniek te worden beoordeeld zoals een formeel terugwerkende kracht van vijf jaar zou worden beoordeeld. Bij de bijplustechniek zijn bovendien extra elementen van rechtszekerheid in het geding. Aangezien een eerder in aanmerking genomen aftrekpost wordt gecorrigeerd, wordt *de facto* een inbreuk gemaakt op een rechtspositie die reeds is vastgesteld (namelijk bij een aanslag). De sprong van objectieve rechtszekerheid naar subjectieve rechtszekerheid is dan al gemaakt, hetgeen de bijplustechniek vanuit het oogpunt van rechtszekerheid extra bezwaarlijk maakt.⁴⁵² Niet voor niets wordt van een verkapt vorm van navordering gesproken.⁴⁵³ Ter nuancering merk ik wel op dat de extra in het geding zijnde elementen van rechtszekerheid minder in het gedrang zijn, wanneer op het moment dat de aanslag over het jaar waarin de te corrigeren aftrekpost wordt genomen, wordt opgelegd, reeds aangekondigd is dat correctie door middel van de bijplustechniek zal plaatsvinden.⁴⁵⁴

451 Vgl. Van Merriënboer (1995), onderdeel 4, die over het 'maskeren' van formeel terugwerkende kracht spreekt. Illustratief is voorts dat de Raad van State in een concreet geval waarin aanvaankelijk de bijplustechniek werd voorgesteld, over '(materieel) met terugwerkende kracht' sprak en die terugwerkende kracht toetste aan zijn kader dat betrekking heeft op formeel terugwerkende kracht (Kamerstukken II, 1997-1998, 26 020, B, p. 11; vgl. A, p. 5 en 16).

452 Vgl. over het gewicht van het vertrouwen dat door een aanslag wordt gewekt HR 17 oktober 1990, BNB 1991/118, r.o. 4.2: 'Aan de regeling van een aanslag, blijken uit het aan de belastingplichtige uitgereikte aanslagbiljet, mag deze het vertrouwen ontnemen dat daarmee zijn belasting-schuld voor het jaar van de aanslag definitief is vastgesteld behoudens de bevoegdheid van de inspecteur tot navordering (...).'

453 Bijv. Van der Vegt en Van Wordragen (2004), p. 7 en Meussen (2004), p. 2. Vgl. ook de Raad van State in een concrete wetgevingscasus: 'Materieel wordt kennelijk beoogd de fiscale winst van het eerste boekjaar te corrigeren en over de correctie te kunnen navorderen zonder dat sprake is van een zogenoemd "nieuw feit"' (Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 5). In de literatuur wordt ook wel gesproken over een soort 'wettelijke foutenleer' (Van der Vegt en Van Wordragen (2004), p. 5). Interessant – maar in dit onderzoek niet bewandeld – zijpad is in dat opzicht de vraag hoe de in de jurisprudentie ontwikkelde foutenleer zich in normatief opzicht verhoudt tot het leerstuk van de navordering en tot het rechtszekerheidsbeginsel (kritisch over de foutenleer Lange-reis (1986), p. 278, maar positief – zij het vooral verwijzend naar HR 28 april 1999, BNB 1999/283 – Lubbers (1999), p. 5), mede in het licht van het gelijkheidsbeginsel nu de foutenleer niet voor alle soort fouten geldt.

454 Een voorzichtige parallel kan worden getrokken met de jurisprudentie op het gebied van navordering; zie HR 17 oktober 1990, BNB 1991/118, r.o. 4.3: 'Op (...) aan het aanslagbiljet te ontnemen en in het belang van de rechtszekerheid te beschermen vertrouwen kan de belastingplichtige zich (...) niet met vrucht beroepen indien hem ten tijde van de uitreiking van het aanslagbiljet reeds vanwege de inspecteur was kenbaar gemaakt dat de daarin opgenomen aanslag ten gevolge van een door de Inspecteur nader aangeduide misslag van feitelijke of rechtskundige aard onjuist was vastgesteld en mitsdien in zoverre niet als definitieve vaststelling van de belastingschuld kon gelden doch door een navordering op dit punt zou worden gevolgd. In dat geval staat de in de laatste volzin van artikel 16, lid 1, gemaakte, op het beginsel van de rechtszekerheid terug te voeren uit-zondering aan navordering niet in de weg.' In gelijke zin HR 9 juli 1999, BNB 1999/381.

De literatuur staat – terecht – zeer kritisch tegenover het gebruik van de bijplustechniek.⁴⁵⁵ Dat ook de wetgever in principe de inzet van die techniek afwijst, blijkt in de eerste plaats uit het feit dat de techniek maar zeer beperkt wordt ingezet.⁴⁵⁶ Verder heeft de staatssecretaris in het verleden aangegeven geen voorstander te zijn van het maken van een inbreuk op eerder vastgestelde aanslagen⁴⁵⁷ en is in gevallen waarin de bijplustechniek wel wordt gehanteerd soms de reikwijdte ervan gedurende de parlementaire behandeling aanzienlijk beperkt.⁴⁵⁸

Aangezien formeel terugwerkende kracht soms kan worden gerechtvaardigd en de bijplustechniek wat de mate van aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel betreft (zij het: ten minste) moet worden gelijkgesteld met formeel terugwerkende kracht, is het ook denkbaar dat onder omstandigheden toepassing van de bijplustechniek gerechtvaardigd is. De vraag rijst evenwel waarom dan de bijplustechniek wordt gehanteerd en niet 'gewoon' naar het instrument van formeel terugwerkende kracht wordt gegrepen. Een op zichzelf valide reden hangt samen met art. 16 AWR. Met Hof Amsterdam en kennelijk ook de staatssecretaris⁴⁵⁹ lijkt mij de invoering van een wet met terugwerkende kracht geen 'nieuw feit' in de zin van art. 16 AWR,⁴⁶⁰ waardoor geen navorderingsaanslag kan worden opgelegd.⁴⁶¹ Dit betekent dat de jaren waarvan de aanslagen onherroepelijk vaststaan,

455 Vgl. Van Dijk (1974), Van der Vegt en Van Wordragen (2004), p. 7 en Meussen (2004), p. 2.

456 Gevallen die ik heb getraceerd, zijn de reparatie van het coming-backservice-arrest (wet van 10 december 1975, Stb. 680, art. II, lid 2), de reparatie van een onjuiste toezegging met betrekking tot directiepensioenlichamen (art. VIIA, lid 2, wet van 12 december 1991, Stb. 697, welk artikel werd ingevoegd bij wet van 13 december 1996, Stb. 650), en de reparatie van het aankoopkosten deelnemingen-arrest (wet van 4 november 2004, Stb. 581, art. II, lid 2), alsmede – zij het geen zuivere vorm (niet de eerdere tijdelijk aftrek, maar dat mogelijk de tijdelijke aftrek niet zou worden teruggenomen, was problematisch en aanleiding om de terugname te waarborgen via een soort bijplustechniek) – de reparatie van een mogelijke lacune in art. 13ca (oud) Wet VPB 1969 (wet van 1 december 2005, Stb. 613, art. I, onderdeel G, jo. art. V). Voorts is er een geval waarin de bijplustechniek was opgenomen in een wetsvoorstel (Kamerstukken II, 1997-1998, 26 020, A, p. 5 en 16) maar werd de inhoudelijke regel tezamen met de overgangsregel die in die bijplustechniek voorkam, geschrapt naar aanleiding van het advies van de Raad van State (Kamerstukken II, 1997-1998, 26 020, B, p. 11).

457 Vgl. Kamerstukken II, 1973-1974, 13 004, nr. 3, p. 7 (l.k.).

458 Zo was aanvankelijk bij het wetsvoorstel in verband met de reparatie van het aankoopkosten deelnemingen-arrest voorzien in onbeperkt toepassingsbereik van de 'bijplustechniek' (zie daarop mijn kritiek in Pauwels (2004)), maar werd dit later gedeeltelijk teruggenomen, in welk verband de (mede)wetgever uitdrukkelijk erop wees dat 'een andere belangrijk onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel is dat in principe niet kan worden teruggekomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen' (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 8). Ook bij de reparatie van het coming-backservice-arrest werd de aanvankelijk ongeclausuleerde bijplustechniek beperkt en wel door uit te zonderen de aanslagen die voor de datum van aankondiging van de reparatie waren opgelegd (wet van 10 december 1975, Stb. 680, art. II, lid 2; Kamerstukken II, 1974-1975, 13 004, nr. 14).

459 Hof Amsterdam 11 september 1978, BNB 1979/262; aan Hagelen (1980) ontleen ik dat de staatssecretaris bij brief van 18 oktober 1978, nr. 278-17824, heeft aangegeven af te zien van het instellen van beroep in cassatie omdat hij geen succes verwachtte.

460 De vraag rijst of bij aangiftebelastingen naheffing wél mogelijk is, nu in art. 20 AWR niet het vereiste van een nieuw feit is opgenomen. Deze vraag is – voor zover ik kan overzien – nog niet expliciet beantwoord door de Hoge Raad. Een bevestigend antwoord lijkt besloten te liggen in HR 24 augustus 1999, BNB 1999/439 en HR 8 februari 2002, BNB 2002/137, maar de vraag was in die gevallen niet expliciet aan de orde gesteld. De bedoeling van de wetgever ingeval hij terugwerkende kracht verleent aan een wet op het terrein van een aangiftebelasting, lijkt mij overigens wel te zijn dat er nageheven zou moeten kunnen worden.

461 Hiervoor is temeer wat te zeggen vanuit systematisch en symmetrisch oogpunt na HR 28 april 2006, BNB 2006/215 dat op een soort spiegelbeeldsituatie ziet, namelijk terugwerkende kracht van regelgeving ten voordele van belastingplichtige, waarna een belastingplichtige wil dat teruggekomen wordt op een aanslag. In dat arrest komt naar voren dat de bestuursrechtelijke weg gesloten blijft, i.e. het feit dat na ommekomst van de bezwaartermijn een wetswijziging met terugwerkende kracht heeft plaatsgevonden, kan niet bewerkstelligen dat de overschrijding van de bezwaartermijn verschoonbaar wordt ex. art. 6:11 Awb.

weliswaar *ratione materiae* wél maar feitelijk, als gevolg van art. 16 AWR, niet onder het toepassingsbereik van een nieuwe wet met een vergaande terugwerkende kracht vallen. Daarmee komt een argument ten faveure van de toepassing van de bijplustechniek boven-drijven, namelijk het gelijkheidsbeginsel. Ervan uitgaande dat gelijke rechtsfeiten die op hetzelfde moment geschieden, gelijke gevallen zijn, kan namelijk het gelijkheidsbeginsel in het geding zijn.⁴⁶² Zonder aanvulling met de bijplustechniek zou er een verschil in behandeling zijn tussen enerzijds belastingplichtigen ten aanzien van wie de aanslag nog niet vaststaat en die daarmee wel onder het materiële toepassingsbereik van de wet met terugwerkende kracht vallen, en anderzijds belastingplichtigen bij wie dezelfde rechtsfeiten zich hebben voorgedaan maar ten aanzien van wie de aanslag over hetzelfde jaar wel al vaststaat.⁴⁶³

Het gelijkheidsbeginsel kan derhalve op zich een argument voor toepassing van de bijplustechniek zijn, maar ook als dat in een concreet geval zo is, is daarmee nog niet gezegd dat de bijplustechniek het meest gepaste instrument is. De oorzaak van het in het geding zijn van het gelijkheidsbeginsel is immers – buiten beschouwing gelaten de hoofdoorzaak, namelijk dat er terugwerkende kracht wordt verleend – juridisch-technisch van aard en gelegen in art. 16 AWR. Het ligt dan ook in de rede om daar de oplossing te zoeken. Zo heeft de Raad van State eerder in een advies met betrekking tot een wetsvoorstel waarin de bijplustechniek werd gehanteerd, aangegeven dat een incidentele afwijking van art. 16 AWR meer voor de hand ligt.⁴⁶⁴ Dit heeft naar mijn mening als voordeel dat de terugwerkende kracht van zijn vermoming wordt ontdaan en aan het parlement daarmee duidelijker wordt dat er sprake is van terugwerkende kracht. Een ander voordeel is dat daarmee ook rechtens duidelijk is in welk jaar de desbetreffende claim thuishoort.⁴⁶⁵ Een derde argument ten faveure van het wettelijk voorzien in een uitzondering op art. 16 AWR boven toepassing van de bijplustechniek, is gelegen in het gelijkheidsbeginsel. De bijplustechniek heeft als nadeel dat geen correctie plaatsvindt bij belastingplichtigen die inmiddels geen normadressaten meer zijn in het jaar ten aanzien waarvan de bijplustechniek toepassing zou moeten vinden; deze belastingplichtigen ontspringen dan de dans.⁴⁶⁶ Al met al meen ik dat, ook wanneer er materieel voldoende reden zou zijn voor toepassing van de bijplustechniek, deze techniek in beginsel niet zou moeten worden gehanteerd, maar in plaats daarvan de overgangswetgever zou moeten regelen dat art. 16 AWR niet aan navordering in de weg staat.⁴⁶⁷

462 Vgl. Kamerstukken II, 1973-1974 en 1974-1975, 13 004, nr. 3, p. 7, nr. 5-6, p. 46-47; en nr. 11, p. 21.

463 Opgemerkt zij dat het gelijkheidsbeginsel hier geen eenduidig argument geeft; evenzeer is geldig het argument vanuit het gelijkheidsbeginsel dat een periode van terugwerkende kracht niet te lang dient te zijn, juist omdat bij een lange periode een ongelijke behandeling van gelijke gevallen kan ontstaan naargelang de aanslag al dan niet onherroepelijk vaststaat (zie eerder par. 6.3.5).

464 Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 5. Ook Van Merriënboer (1995), onderdeel 4, heeft de voorkeur voor navordering. Bij de WIR-temporisering heeft de wetgever overigens voorzien in een dergelijke afwijking van art. 16 AWR (wet van 3 juli 1991. Stb. 356, art. 8, lid 2; Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, nr. 3, p. 17-18).

465 Van Merriënboer (1995), onderdeel 4, wijst er in dit verband terecht op dat het mogelijk is dat wanneer de belastingplichtige een bv is, de aandelen in de bv inmiddels van eigenaar zijn gewisseld. Veelal worden afspraken in een koopovereenkomst gemaakt voor wiens rekening fiscale correcties komen die betrekking hebben op de belastingperiode vóór de koop. De bijplustechniek kan in dit verband voor verwarring zorgen.

466 Vgl. de Raad van State in zijn advies met betrekking tot een niet-fiscaal, ingetrokken, wetsvoorstel waarin een soort kortingstechniek was opgenomen ter correctie van een bepaald voordeel (Kamerstukken II, 1983-1984, 18 022, nr. 9, p. 6).

467 Navordering heeft weliswaar als nadeel dat de heffingsrente hoger zal zijn dan in het geval van de bijplustechniek wordt gehanteerd. Zo dit al bezwaarlijk zou zijn (strikt genomen wordt door heffingsrente te berekenen immers in objectieve zin *in optima forma* een gelijke behandeling bereikt), is dit niet een onoverkomelijk obstakel. De wetgever kan immers bepalen dat het in rekening brengen van heffingsrente achterwege blijft, hetgeen in het verleden wel eens is gebeurd bij toepassing van de bijplustechniek (zie art. VIIA, lid 6, wet van 12 december 1991, Stb. 697, welk artikel werd ingevoegd bij wet van 13 december 1996, Stb. 650).

11.13 TOEREKENING MOGELIJK AAN PERIODE VÓÓR INGANGSTIJDSTIP (II) – COMPARTIMENTERING

11.13.1 Inleiding

Op het gebied van de inkomsten- en vennootschapsbelasting geldt bij radicale wijzigingen naar mijn mening het beginsel van compartimentering. Voordat ik beargumenteer welke theoretische rechtvaardiging/grondslag het beginsel van compartimentering heeft, geef ik kort aan wat compartimentering inhoudt en wat ik bedoel met een radicale wijziging.

Er bestaan verschillende definities van compartimentering,⁴⁶⁸ maar ik volsta hier met de weergave van de kern. Het vraagstuk van compartimentering bij een wijziging in de regelgeving speelt bij het situatietype waarin de wijziging meebrengt dat de belastingheffing over een zekere grondslag wijzigt (of belastingheffing over een zekere grondslag wordt ingevoerd) en een gedeelte van die grondslag is ontstaan – maar veelal fiscaal nog niet is gerealiseerd – in de periode vóór het feitelijke ingangstijdstip van de wijziging. Compartimentering houdt in (i) dat de grondslag wordt verdeeld in twee compartimenten, te weten enerzijds het compartiment dat het deel van de grondslag betreft dat is ontstaan vóór het feitelijke ingangstijdstip en anderzijds het compartiment dat het deel betreft dat is ontstaan na het feitelijke ingangstijdstip, en (ii) dat elk van die compartimenten wordt belast volgens de regels die van toepassing zijn op de periode waarin het desbetreffende compartiment ontstond, derhalve het vóór het feitelijke ingangstijdstip ontstane deel volgens de oude regel en het na het feitelijke ingangstijdstip ontstane deel volgens de nieuwe regel.⁴⁶⁹ Een radicale wijziging betreft een wijziging die meebrengt dat bepaald inkomen niet meer wordt vrijgesteld maar voortaan wordt belast (en *vice versa*).

Stel dat er in de inkomstenbelasting wordt voorzien in belastingheffing over winst gemaakt met de verkoop van een (eigen) woning; een dergelijke belastingheffing was er eerst niet. Een belastingplichtige heeft een woning gekocht voor 100 en op het moment van wijziging van de regelgeving is de waarde van de woning 140. De woning wordt op enig moment na de wijziging verkocht voor 190. Bij onmiddellijke werking van de nieuwe regel zou 90 belast zijn. Compartimentering brengt met zich dat het deel van de winst dat voor de inwerkingtreding is aangegroeid, te weten (van 100 naar 140, dus) 40, niet wordt belast. Wel wordt de waardeaan groei van na de inwerkingtreding belast, te weten (van 140 naar 190, dus) 50. Van een niet-radical wijziging zou sprake zijn indien verkoopwinsten eerder wel belast waren, maar dat de nieuwe regel een verandering in het tarief inhoudt. Zonder compartimentering brengt de wijziging met zich dat de volledige winst van 90 zou zijn belast tegen het tarief geldend op het moment van verkoop; bij compartimentering zou 40 tegen het oude en 50 tegen het nieuwe tarief worden belast.

Uitgedrukt in termen van ‘eerbiedigende werking’ en ‘exclusieve werking’ houdt compartimentering in dat (a) waardemutaties die hebben plaatsgevonden vóór het feitelijke ingangstijdstip belast worden volgens het oude recht, waardoor er in zoverre sprake is van eerbiedigende werking,⁴⁷⁰ en (b) waardemutaties die hebben plaatsgevonden na het feite-

468 Zie Smit (2004), p. 7 e.v.

469 Vgl. Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 6, p. 4: ‘Compartimentering houdt in dat boekwinsten en boekverliezen zijn vrijgesteld voorzover ze uit de vrijgestelde periode stammen en dat ze belast respectievelijk aftrekbaar zijn voorzover ze uit de belaste periode stammen.’ Voor een ruimere definitie Smit (2004), p. 21: ‘van compartimentering is sprake indien door een verandering in feiten of regelgeving een nieuw fiscaal regime van toepassing wordt waarbij men aan de hand van de aan de desbetreffende regeling ten grondslag liggende normen en bij wijze van overgangsrecht voor een deel uit blijft gaan van het oude regime.’

470 Compartimentering wordt daarom in het kader van overgangsrecht ook wel aangeduid als ‘partieel eerbiedigende werking’; zie bijv. Pijl (2003), p. 361.

lijke ingangstijdstip belast worden volgens het nieuwe recht, waardoor er in zoverre sprake is van exclusieve werking. Overigens kan nog een onderscheid worden gemaakt tussen brutocompartimenteren en nettocompartimenteren.⁴⁷¹

Stel dat de waarde van de woning op het moment van de wijziging 200 was, dan zou in het geval van brutocompartimentering het niet-belaste deel ($200 - 100 = 100$) bedragen en het belaste deel zou een verlies zijn van ($190 - 200 = 10$). In het geval van nettocompartimentering zou het vertrekpunt voor de allocatie de daadwerkelijke winst van ($190 - 100 = 90$) zijn. Deze winst zou volledig worden toegerekend aan de niet-belaste periode; er wordt derhalve geen verlies geconstateerd.

11.13.2 Theoretische onderbouwing

Compartimentering in geval van radicale wijzigingen kent een sterke theoretische rechtvaardiging. Ik motiveer dit aan de hand van de abstracte trias van belangen en beginselen genoemd in hoofdstuk 6, te weten het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht. Ik maak daarbij gebruik van het voorbeeld van de vorige subparagraaf.

In de eerste plaats pleit het rechtszekerheidsbeginsel – met name het beginsel van het honoreren van gewekte verwachtingen – voor compartimentering, omdat burgers de verwachting zullen hebben dat de in de onbelaste periode geschiede waardeaan groei van de woning onbelast zal blijven.⁴⁷² Ook het gelijkheidsbeginsel pleit voor compartimentering. Weliswaar leidt compartimentering ertoe dat, bij twee personen die beiden na het feitelijke ingangstijdstip hun woning met winst verkopen, bij de ene persoon (die in het verleden een woning heeft gekocht) de verkoopwinst niet volledig wordt belast en bij de andere (die een woning na het feitelijke ingangstijdstip heeft gekocht) de verkoopwinst wel volledig wordt belast, maar het verschil dat de waardeaan groei bij de eerste persoon gedeeltelijk voor het feitelijke ingangstijdstip is geschied en bij de andere persoon niet, maakt dat er sprake is van onvergelykbare gevallen dan wel rechtvaardigt in zoverre het verschil in behandeling. Ook vanuit een ander perspectief levert het gelijkheidsbeginsel een argument op voor compartimentering. Compartimentering bewerkstelligt dat waardeaan groei van vóór het feitelijke ingangstijdstip bij belastingplichtigen op gelijke wijze wordt behandeld onafhankelijk van de omstandigheid of de waardeaan groei vóór of na het feitelijke ingangstijdstip wordt gerealiseerd.⁴⁷³ Weliswaar is een verschil in realisatiemoment normaliter een relevant verschil, maar zo het hier al voldoende relevant zou zijn om van on(ver)gelijk(bar)e gevallen te spreken, zou een volledig ongelijke behandeling in beginsel disproportioneel zijn. Omdat compartimentering meebrengt dat waardeaan groei van na de inwerkingtreding wel volledig wordt belast bij zowel degenen die reeds een woning hadden als bij degenen die na de inwerkingtreding een woning hebben verworven, is in zoverre ook sprake van een gelijke behandeling. Een nadeel van compartimentering is wel, behalve de budgettaire derving voor de overheidsschatkist, dat op een bepaalde wijze zal moeten worden geregeld dat de waardeaan groei van vóór de wijziging niet wordt belast. Dat nadeel bestaat erin dat dit gepaard kan gaan met extra regelgeving (en dus meer complexiteit en hogere uitvoeringskosten aan de kant van zowel de overheid

471 Nettocompartimentering wordt ook wel 'half-compartimentering' genoemd (zie bijv. Van der Geld in zijn annotatie bij HR 22 januari 1997, BNB 1997/101). Brutocompartimentering wordt ook 'volledige compartimentering' genoemd (zie bijv. Kamerstukken I, 2006-2007, 30 572, C, p. 18).

472 De burgers hebben verder op de belastbaarheid *an sich* niet kunnen anticiperen (waaronder begrepen aanpassing van gedrag, bijvoorbeeld consumptiegedrag). Ook rechtszekerheidsaspecten als kenbaarheid en berekenbaarheid zijn derhalve in het geding; zie A-G Overgaauw in onderdeel 4.14 van de bijlage van zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77.

473 Zie ook Niessen (2003), p. 10 en Meussen in onderdeel 3 van zijn noot in BNB 2005/77, en vgl. Hofstra (1978), p. 303.

als de belastingplichtigen) en met (extra kosten in verband met) geschillen over de hoogte van de waardeangroei. Dit nadeel weegt naar mijn mening evenwel in beginsel⁴⁷⁴ niet op tegen de argumenten voor compartimentering.

Bij minder radicale wijzigingen, waarbij ik denk aan bescheiden tariefwijzigingen, heeft het beginsel van compartimentering minder gewicht en ligt in beginsel onmiddellijke werking met exclusieve werking voor de hand (zie daarover ook par. 11.11.3).⁴⁷⁵ Omdat burgers in zekere mate rekening moeten houden met tariefwijzigingen, biedt het rechtszekerheidsbeginsel minder steun voor compartimentering. Ook het gelijkheidsbeginsel biedt minder ondersteuning. Wanneer gevallen van belastingheffing over een waardeangroei van vóór de wijziging worden vergeleken met het oog op het moment van realisatie (vóór of na de wijziging), dan wint het verschil in realisatiemoment aan relevantie. Zo wint bijvoorbeeld het feit dat belastingheffing op een later moment een *cash flow* voordeel meebrengt, relatief aan gewicht. Een ongelijke behandeling afhankelijk van het realisatiemoment wordt meer proportioneel. Verder kunnen de met compartimentering verbonden nadelen (extra regelgeving en mogelijk extra geschillen, die beide gepaard gaan met extra kosten) in onzuivere aangroeisituaties relatief zwaarder wegen; het bij elke tariefwijziging in compartimentering voorzien, zou een (te) hoge uitvoeringslast betekenen.⁴⁷⁶ Uit een en ander volgt dat, in vergelijking met een radicale wijziging, bij een niet/minder radicale wijziging de argumenten voor exclusieve werking aan gewicht winnen ten opzichte van de argumenten voor compartimentering.

11.13.3 Erkenning in de jurisprudentie, jurisprudentie en literatuur

Het uitgangspunt van compartimentering bij radicale wijzigingen vindt veel ondersteuning in de diverse rechtsbronnen.

Van belang is ten eerste de oorsprong van de compartimenteringsleer. Deze leer is door de Hoge Raad ontwikkeld in het kader van de landbouwwijziging en deelnemingsvrijstelling. De leer ziet op de situatie waarin de feiten bij een belastingplichtige wijziging waardoor niet meer (of juist: ineens wel) aan de voorwaarden van de vrijstelling wordt voldaan en daarmee een regimewijziging van onbelast naar belast (of: *vice versa*) plaatsvindt.⁴⁷⁷ De literatuur spreekt bij compartimentering in de situatie waarin de regimewijziging een gevolg is van wijziging in de feiten, ook wel van 'feitencompartimentering'.⁴⁷⁸ Dit ter onderscheiding van 'regelcompartimentering' waarbij compartimentering plaatsvindt in de situatie waarin een ongewijzigd feitencomplex onder een andere regime komt als gevolg van een verandering in de regelgeving. Bij feitencompartimentering in het kader van de deelnemingsvrijstelling wijst de rechter vooral op de ratio van de deelnemingsvrijstelling.⁴⁷⁹ Maar de Hoge Raad heeft ook – hetgeen hier meer van belang is omdat de redengeving meer algemeen bruikbaar is – gewezen op de redelijkheid.⁴⁸⁰

474 Wanneer relatief kleine financiële belangen in het geding zijn, kan het complexiteitsargument wel relatief zwaarder wegen; vgl. Niessen (2003), p. 10.

475 Vgl. Christiaanse (1990), p. 1572.

476 Zie bijv. Kamerstukken II, 1996-1997, 24 761, nr. 7, p. 13-14, en Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 13 voor het argument van de uitvoeringslast om niet te compartimenteren.

477 Zie voor een overzicht van de jurisprudentie bijv. Smit (2004), p. 8-12 en Ruijschop (2006), in welke overzichten tevens naar voren komt dat ook buiten de landbouw- en deelnemingsvrijstelling de Hoge Raad de compartimenteringsleer bij wijziging van feiten heeft toegepast.

478 Bijv. Ruijschop (2006).

479 Bijv. HR 19 juni 1991, BNB 1991/268.

480 HR 2 juli 1986, BNB 1986/305: 'Nu het onderwerpelijke voordeel reeds aanwezig was op een tijdstip, waarop de (...) vrijstelling van toepassing was, brengt een redelijke wetstoepassing met zich die vrijstelling te doen gelden ook nu het voordeel eerst is gerealiseerd in een periode waarin de vrijstelling niet meer van toepassing was.'

De jurisprudentie op het gebied van de landbouw- en deelnemingsvrijstelling, waarbij regimewijziging als gevolg van wijziging van feiten aan de orde is, heeft haar invloed gehad op regimewijziging als gevolg van verandering van regels. Terecht is de algemene opvatting dat ook dan compartimentering – ‘regelcompartimentering’ – op haar plaats is. Niet alleen de literatuur huldigt die opvatting.⁴⁸¹ Ook de (mede)wetgever heeft een aantal keer expliciet aangegeven, zij het steeds in het kader van de deelnemingsvrijstelling, dat (regel)compartimentering het uitgangspunt is; bijvoorbeeld: ‘[i]n zijn algemeenheid ben ik van mening dat in geval van een sfeerovergang ten gevolge van een wetswijziging op het gebied van de deelnemingsvrijstelling de compartimenteringsgedachte van toepassing is.’⁴⁸² In de jurisprudentie zijn vele voorbeelden te vinden van overgangswetgevingscasus, waarin de wetgever compartimentering voorschrijft.⁴⁸³ De wetgever gebruikt daarbij verschillende technieken. De eerste ‘techniek’ is dat de staatssecretaris volstaat met een opmerking in de parlementaire stukken dat de compartimenteringsleer van toepassing is.⁴⁸⁴ Deze techniek is op zich bezwaarlijk (zie hieronder). Een tweede techniek is dat de wetgever in een *step-up*⁴⁸⁵ voorziet, waarbij de boekwaarde van het betreffende vermogensbestanddeel wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer op het feitelijke ingangstijdstip van de wet.⁴⁸⁶ Een derde techniek betreft een verbijzondering van de tweede techniek. In de wetgeving wordt voorzien dat belastingplichtigen kunnen verzoeken bij beschikking de waardeverandering in de onbelaste periode vast te stellen.⁴⁸⁷

481 Bijv. Van Dijk (1991), p. 179 e.v., Ellis (1995), p. 10-11, Bartel (2005), p. 34, Albert (2005), p. 226-227, en Van der Geld (2008), p. 91-92

482 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 25, p. 34. Tevens aangehaald in Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 6, p. 4; zie tevens Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 3, p. 16. Standpunt van de staatssecretaris is thans dat compartimentering ook geldt voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling met betrekking tot dividendontvangsten; zie Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 6, p. 4-5, en Kamerstukken, 2005-2006 en 2006-2007, 30 572, nr. 8, p. 39 en C, p. 17-18. Eerder had de staatssecretaris nog een voorzichtiger standpunt ingenomen en uitdrukkelijk de bal bij de Hoge Raad gelegd (zie Handelingen II, 1991-1992, d.d. 2 april 1992, nr. 70, p. 4393 en Kamerstukken I, 1991-1992, 22 334 en 22 338, nr. 267b, p. 3).

483 Dit gebeurt overigens niet alleen bij wijzigingen in de landbouw- en deelnemingsvrijstelling. In compartimentering werd bijvoorbeeld ook (wettelijk) voorzien bij de overgang van de Wet IB 1964 naar de Wet IB 2001 in verband met de lopende termijnen van huren, pachten en renten teneinde te voorkomen dat die inkomsten tussen wal en schip zouden vallen; zie Schuiver-Bravenboer (2006), p. 83-84.

484 Bijv. in het kader van de deelnemingsvrijstelling bij de wijziging met betrekking tot buitenlandse financieringsmaatschappijen (wet van 13 december 1996, Stb. 651; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 5, p. 38-39 en nr. 8, p. 12-13), valutaverliezen op leningen (wet van 18 december 2003, Stb. 526; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 25, p. 34), uitbreiding art. 13g Wet VPB 1969 (wet van 19 januari 2006, Stb. 44; Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 3, p. 3 en nr. 6, p. 4-5), en de wijziging van de deelnemingsvrijstelling bij de Wet werken aan Winst (wet van 30 november 2006, Stb. 631; Kamerstukken, 2005-2006 en 2006-2007, 30 572, nr. 3, p. 16, nr. 8, p. 39 en C, p. 17-18).

485 Dit is een gebruikelijke term; strikt genomen is de term niet steeds zuiver omdat er sprake kan zijn van een *step-down*.

486 Zie bijv. de *step-up*regels in verband met de vennootschapsbelastingheffing over Nederlandse onroerende zaken bij buitenlandse belastingplichtigen (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, hoofdstuk 2, art. IV, onderdeel C; Kamerstukken II, 1999-2000, 26 728, nr. 27, p. 10 en 24-25) en de reparatiewetgeving ter zake art. 13c Wet VPB 1969 (wet van 17 februari 2007, Stb. 84, art. II, lid 2; Kamerstukken II, 2004-2005, 30 117, nr. 3, p. 3 en 8-9).

487 Zie bijv. art. 70 Wet IB 1964 en art. 31a Wet VPB 1969, ingevoerd in verband met de inperking van de landbouwvrijstelling bij wet van 27 maart 1986, Stb. 135, art. I, onderdeel G en art. II, onderdeel C (Kamerstukken II, 1984-1985, 18 915, nr. 3, p. 5 en 9-11).

Het beginsel van compartimentering wordt gelet op het vorenstaande ook door de wetgever onderschreven.⁴⁸⁸ Daaraan doet niet af dat de wetgever soms expliciet afziet van compartimentering omdat naar zijn oordeel de 'tegenbelangen' zwaarder wegen.⁴⁸⁹ Ik merk overigens wel op dat de staatssecretaris in zijn algemeenheid heeft aangegeven dat de compartimenteringsleer niet van toepassing is in de dividendbelasting.⁴⁹⁰ Illustratief voor het onderschrijven van het beginsel van compartimentering is voorts dat de staatssecretaris in zijn hoedanigheid als uitvoerder van de wet heeft aangegeven in het algemeen regelcompartimentering voor te staan, zij het – wederom – dat dit is gebeurd in het kader van de deelnemingsvrijstelling.⁴⁹¹ Ook de Raad van State hecht veel waarde aan compartimentering,⁴⁹² soms kennelijk zelfs in situaties waarin reparatiewetgeving aan de orde is.⁴⁹³

Dat de compartimenteringsleer – welke term de Hoge Raad expliciet gebruikt⁴⁹⁴ – steun vindt in de jurisprudentie, komt in de eerste plaats naar voren in de eerdergenoemde jurisprudentie met betrekking tot feitencompartimentering. Het lijkt mij dan ook niet gewaagd het vermoeden te uiten dat de rechter ook positief tegenover regelcompartimen-

488 Illustratief is de gang van zaken naar aanleiding van het amendement van Van der Linden (Kamerstukken II, 1982-1983, 17 520, nr. 8) dat ertoe strekte de landbouwvrijstelling niet meer van toepassing te laten zijn op zogenoemde bestemmingswijzigingswinsten maar waarin niet werd voorzien in compartimentering. Ondanks bezwaren van de staatssecretaris in verband met de materieel terugwerkende kracht (Handelingen II, 1982-1983, d.d. 4 mei 1983, p. 3773-3774) werd het amendement aangenomen. Bij de behandeling in de Eerste Kamer werd echter het gehele wetsvoorstel ingetrokken door het kabinet, juist in verband met de materieel terugwerkende kracht van de beperking van de landbouwvrijstelling, mede naar aanleiding van het nadere advies (op verzoek van de Eerste Kamer) van de Raad van State, waarin de Raad stelde dat de 'ernstigste bedenking' was dat de rechtszekerheid onvoldoende in acht was genomen, en dat een overgangsregeling een eis van billijkheid en rechtszekerheid was (Kamerstukken I, 1983-1984 en 1984-1985, 17 520, nr. 30b en nr. 46). Vervolgens werd een nieuw wetsvoorstel ingediend en aangenomen, waarin wel was voorzien in compartimentering (wet van 27 maart 1986, Stb. 135, art. I, onderdeel G en art. II, onderdeel C; Kamerstukken II, 1984-1985, 18 915, nr. 3, p. 5 en 9-11).

489 Compartimentering werd niet wenselijk geacht door de wetgever bij een inperking van de landbouwvrijstelling in verband met ongewenst gebruik (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XV, lid 6; Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, nr. 3, p. 18 en nr. 6, p. 28-29) en bij de aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XV, lid 2; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, B, p. 29, en nr. 7, p. 16). Het is niet steeds duidelijk welke criteria gelden. Er zijn namelijk ook gevallen waarin het eveneens om reparatiewetgeving gaat, maar waarbij wél wordt voorzien in compartimentering; zie de reparatiewetgeving met betrekking tot art. 13c Wet VPB 1969 (wet van 17 februari 2007, Stb. 84, art. II; Kamerstukken II, 2004-2005, 30 117, nr. 3, p. 3 en 8-9).

490 Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 6, p. 5; zie ook Handelingen II, 1991-1992, d.d. 2 april 1992, nr. 70, p. 4393 en Handelingen I, 1991-1992, d.d. 8 september 1992, nr. 35, p. 1580. Instemmend met het uitgangspunt van niet-compartimentering in de dividendbelasting Albert (2005), p. 226.

491 Besluit van 1 februari 2006, V-N 2006/11.19, onderdeel 1.1.1.2.

492 Vgl. Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 4, p. 27. Zie vooral ook het hiervoor genoemde advies van de Raad van State met betrekking tot een wetsvoorstel tot inperking van de landbouwvrijstelling, zonder compartimentering, in welke advies de Raad stelde dat een overgangsregeling een eis van billijkheid en rechtszekerheid was (Kamerstukken I, 1983-1984 en 1984-1985, 17 520, nr. 30b en nr. 46). Opmerkelijk is wel dat de Raad bij de meer recente inperking van de landbouwvrijstelling (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XII) geen opmerkingen heeft gemaakt over het niet voorzien zijn in compartimentering, over welke niet-compartimentering nog veel te doen is geweest (zie bijv. A-G Overgaauw in zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77).

493 Vergelijk, in verband met de aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling, Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, B, p. 29.

494 HR 18 maart 1992, BNB 1992/195 en HR 19 november 2004, BNB 2005/77.

tering staat, al is dat nog niet duidelijk beslist.⁴⁹⁵ Overigens is er wel jurisprudentie waarin de Hoge Raad regelcompartimentering afwijst. In die gevallen bleek echter, naar het oordeel van de rechter, uit de wetsgeschiedenis dat de wetgever geen compartimentering voorstond,⁴⁹⁶ zodat aan die jurisprudentie geen gevolgtrekkingen kunnen worden verbonden met betrekking tot de opvatting van de rechter in het algemeen ten opzichte van regelcompartimentering.

De zojuist genoemde jurisprudentie ziet op interpretatie van overgangsrecht, althans overgangsrechtsvinding. Wat toetsing van overgangsrecht betreft merk ik op dat de vraag of in geval een wijziging een overgang van een vrijstelling naar belastbaarheid inhoudt en niet in compartimentering wordt voorzien, de daarmee gemaakte aantasting van de verwachting dat een waardeangroei onbelast zal zijn, in strijd is met art. 1 Eerste Protocol EVRM, nog niet geheel duidelijk is beantwoord.⁴⁹⁷ Zou wetgeving in materiële zin aan de orde zijn en toetsing aan het ('nationale') rechtszekerheidsbeginsel plaatsvinden, dan betwijfel ik of de rechter niet-compartimentering zou sanctioneren,⁴⁹⁸ tenzij er bijzondere omstandigheden aan de orde zijn zoals grensverkenning.

Tot slot nog een opmerking met betrekking tot een van de wetgevingstechnieken. Zoals gezegd volstaat de (mede)wetgever soms met een opmerking in de parlementaire stukken dat de compartimenteringsleer van toepassing is, zonder in een wettelijke regeling te voorzien waarin compartimentering wordt bewerkstelligd. Deze techniek verdient naar mijn mening niet de voorkeur, omdat ingeval de wetgever een bepaalde overgangsmaatregel (die een afwijking meebrengt van het uitgangspunt van onmiddellijke werking met exclusieve werking) voor ogen staat, hij dit ook in wettelijke regel zou moeten neerleggen. Bovendien kan rechtsonzekerheid blijven bestaan,⁴⁹⁹ zeker zolang de Hoge Raad zich niet expliciet over regelcompartimentering heeft uitgelaten ingeval die compartimentering

495 Vgl. HR 12 juli 2002, BNB 2002/402 waarin een compartimenteringsresultaat wordt bereikt bij een verdragswijziging die leidde tot een statuswijziging (van niet naar wel belast in Nederland), al zij opgemerkt dat de literatuur niet eenduidig is over het antwoord op de vraag of hier daadwerkelijk sprake was van regelcompartimentering (zie voor de diverse opvattingen Ruijschop (2006), p. 555). Gewezen zij er tevens op dat A-G Overgaauw in de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77 sterk pleitte (vergelijk de opmerking 'de compartimenteringsleer, die het karakter van recht en toepassingsplicht heeft') voor compartimentering bij een inperking van de landbouwvrijstelling, al volgde de Hoge Raad dit pleidooi niet omdat compartimentering afbreuk zou doen aan hetgeen de wetgever zou hebben beoogd. Een andere zaak, die op diezelfde wetswijziging betrekking heeft, doet echter vermoeden dat de Hoge Raad positief staat tegenover regelcompartimentering; in HR 3 maart 2006, BNB 2006/245 – in welke zaak er juridisch meer ruimte was voor de rechter, omdat de wetgever zich over dat situatietype niet had uitgelaten – kwam de Hoge Raad namelijk via de 'redelijke wetstoepassing' wel tot, tot een soort compartimenteringsresultaat leidende, eerbiedigende werking.

496 Zie bijv. HR 13 oktober 1999, BNB 2000/143 en HR 19 november 2004, BNB 2005/77. Vgl. eerder HR 18 september 1963, BNB 1963/303.

497 De Hoge Raad heeft in een zaak over de niet-compartimentering bij de inperking van de landbouwvrijstelling de vraag negatief beantwoord (HR 1 april 2005, BNB 2005/227), met verwijzing naar de zaak EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (M.A.); zie voorts, inzake het niet-compartimenteren bij de aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling, onderdeel 6 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen van 10 april 2007, V-N 2007/27.11. De zaak M.A. lijkt mij overigens niet concludent voor alle gevallen waarin een radicale wijziging plaatsvindt; zie bijlage D.4.8.

498 Vergelijk, zij het dat in dat arrest het vraagstuk van compartimentering niet direct aan de orde is, het Beerta-arrest (HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4) waarin de rechter het verschil benadrukte tussen enerzijds het afschaffen van een vrijstelling en anderzijds een tariefsverhoging.

499 Zie bijv. ook Ruijschop (2006) en Schuiver-Bravenboer (2006a), p. 990-994.

niet in een overgangsregel is neergelegd.⁵⁰⁰ Een eerste punt van onzekerheid wordt veroorzaakt doordat de letterlijke tekst van een wet strikt genomen in de weg staat aan compartimentering. Anders gezegd: het uitgangspunt van exclusieve werking (in geval van zowel terugwerkende kracht, onmiddellijke werking als uitgestelde werking), welk uitgangspunt ondersteund wordt door de grammaticale interpretatiemethode,⁵⁰¹ biedt op zich geen ruimte voor regelcompartimentering.⁵⁰² Onzekerheid bestaat derhalve vanwege de verschillende gezichtspunten die de wetsgeschiedenis (wel compartimentering) en de tekst van de wet (geen compartimentering)⁵⁰³ bieden. Een tweede punt van onzekerheid is of de rechter genegen zal zijn om ook tot compartimentering over te gaan in gevallen waarin dat nadelig is voor belastingplichtigen.⁵⁰⁴ Dit kan vooral de vraag zijn in de situatie waarin de wijziging *an sich*, uitgaande van waardeinstijgingen, voordelig is voor belastingplichtigen (van een belaste situatie naar een vrijstelling); compartimentering zal dan immers in het gros van de gevallen juist nadelig zijn voor belastingplichtigen.⁵⁰⁵ De vraag kan evenwel ook spelen in de situatie waarin de wijziging *an sich*, uitgaande van waardeinstijgingen, nadelig is voor belastingplichtigen (van een vrijstelling naar een belaste situatie); compartimentering zal dan weliswaar bij het grootste deel van de belastingplichtigen voordelig zijn, maar niet bij belastingplichtigen bij wie waardedalingen zijn opgetreden.⁵⁰⁶ Een derde punt is dat niet steeds duidelijk is op welke wijze gecompartmenteerd dient te worden; varianten zijn nettocompartimentering en brutocompartimentering.

500 Ik wijs er in dat verband op dat Van den Berge (2005), p. 45 aangeeft niet veel te voelen 'voor de suggestie dat de rechter, als de wetgever zelf niet in een vorm van overgangsrecht heeft voorzien of het wettelijk overgangsrecht op een bepaald punt tekort zou schieten, in die leemte zou moeten voorzien door bijvoorbeeld een vorm van compartimentering toe te passen', al merk ik op dat onduidelijk is of de auteur daar ook zo over denkt wanneer in de parlementaire geschiedenis uitdrukkelijk de wens tot compartimentering is uitgesproken (maar die compartimentering niet is vastgelegd in de wet).

501 Knigge (1984), p. 86.

502 Vgl. Van der Geld in zijn annotatie in BNB 2000/216 en Ruijschop (2006), p. 553 en 556.

503 Dit is wel enigszins ongenueanceerd. Bij feitencompartimentering in het kader van de deelnemingsvrijstelling ziet de Hoge Raad bijvoorbeeld – mede met het oog op doel en strekking van de deelnemingsvrijstelling – voldoende ruimte in de wettekst; vgl. HR 19 juni 1991, BNB 1991/268.

504 Zo stelt bijv. A-G Overgaauw in onderdeel 4.10 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77 dat zulks niet mogelijk is: 'compartimenteren – zonder wettelijke voorziening – [is] uiteraard alleen mogelijk (...) indien het de belastingplichtige enige verlichting biedt. Belastingverzwarend compartimenteren is alleen mogelijk indien de wetgever dat regelt, (...) omdat belastingen – bij grondwettelijke plicht – alleen uit kracht van een wet kunnen worden geheven.' Dit lijkt me overigens te stellig. Het beroep op de grondwet c.q. het legaliteitsbeginsel overtuigt bovendien niet zonder meer, nu compartimentering als een vorm van (een redelijke) wetstoepassing moet worden gezien en compartimentering ten nadele daarom niet zonder meer in strijd is met de grondwet, temeer immers, zonder dat daarvoor een expliciete wettelijke basis is, in de deelnemingsvrijstelling feitencompartimentering ook ten nadele van belastingplichtigen gebeurt (HR 19 juni 1991, BNB 1991/268 en HR 18 maart 1992, BNB 1992/195).

505 Daar komt nog bij dat ingeval de nieuwe regel een implementatie van secundair EG-recht (bijvoorbeeld de zogenoemde Moeder-dochterrichtlijn) betreft, de vraag kan rijzen of compartimentering – zeker wanneer dat ten nadele van belastingplichtigen is – wel in overeenstemming is met het EG-recht. Zie hierover bijv. Shalhav (2005) en Schuwer-Bravenboer (2006a), p. 992. De staatssecretaris meent overigens thans dat de Moeder-dochterrichtlijn niet in de weg staat aan compartimentering in de vennootschapsbelasting met betrekking tot dividendontvangsten (Kamerstukken II, 2004-2005, 30 031, nr. 6, p. 4-5); eerder had hij het beantwoorden van de vraag of compartimentering met betrekking tot dividenden het uitgangspunt is en in overeenstemming is met die richtlijn, uitdrukkelijk aan de Hoge Raad gelaten (Kamerstukken I, 1991-1992, 22 334 en 22 338, nr. 267b, p. 3).

506 Een consistente toepassing lijkt mij voor de hand te liggen. Steun hiervoor is dat de rechter van oordeel is dat feitencompartimentering in de deelnemingsvrijstelling ook van toepassing is wanneer dat ten nadele van belastingplichtigen is (HR 19 juni 1991, BNB 1991/268). Niet uit te sluiten is evenwel dat de rechter van oordeel is dat een afwijking van de wettekst ten nadele van belastingplichtigen niet gepast is in een situatie die de wetgever onder ogen heeft gehad maar waarbij de wetgever heeft afgezien de voorgestane toepassing in de wettekst tot uitdrukking te brengen.

ring (zie par. 11.13.1).⁵⁰⁷ Dit klemmt temeer omdat (a) de Hoge Raad beide varianten toepast bij feitencompartimentering; bij de landbouwwijstelling is nettocompartimentering het uitgangspunt⁵⁰⁸ en bij de deelnemingsvrijstelling is dat brutocompartimentering,⁵⁰⁹ en (b) ook de wetgever soms in nettocompartimentering voorziet.⁵¹⁰ Niettegenstaande het vorenstaande zou ik overigens wel verwachten dat de Hoge Raad regelcompartimentering voorschrijft, wanneer de parlementaire geschiedenis erop duidt dat de wetgever compartimentering voor ogen stond.⁵¹¹ Dat neemt evenwel niet weg dat het sterk de voorkeur heeft dat de wetgever compartimentering in de wet zelf regelt, zeker in gevallen waarin het wetstechnisch niet te gecompliceerd is om dat te doen.

11.14 GEFORMALISEERDE RECHTSPOSITIE

Wanneer een rechtspositie is geformaliseerd door de inspecteur, heeft dat een positieve invloed op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Aangezien de inspecteur zijn formele oordeel heeft gegeven, is de intensiteit van verwachtingen hoog; de stap van objectieve rechtszekerheid naar subjectieve rechtszekerheid is gezet.

Van formalisering als hier bedoeld is bijvoorbeeld sprake indien er een aanslag is opgelegd of wanneer bij een beschikking een rechtspositie is vastgesteld. Voorbeelden van dergelijke beschikkingen zijn de beschikking waarbij het verlies over een jaar wordt vastgesteld, de diverse declaratoire beschikkingen op verzoek (bijvoorbeeld de beschikking waarbij het opgeofferde bedrag wordt vastgesteld in het kader van de liquidatieverliesregeling), en de diverse constitutieve beschikkingen op verzoek (bijvoorbeeld de beschikking dat de 30%-regeling van toepassing is). Een aanslag en de voornoemde beschikkingen zijn bij belastingwet geregelde formalisering van een rechtspositie. Er zijn daarnaast ook buiten-belastingwettelijke formalisering (zoals vaststellingsovereenkomsten en voorheen de, niet voor bezwaar vatbare, beschikkingen gebaseerd op de oude 35%-regeling). Deze komen materieel in belangrijke mate overeen met voornoemde wettelijke beschikkingen. Opgemerkt zij dat wanneer formalisering op verzoek gebeurt, er additionele argumenten zijn ten faveure van het rechtszekerheidsbeginsel. Deze argumenten kunnen zijn (i) dat belastingplichtigen dan juist uitdrukkelijk de rechtszekerheid hebben gezocht,⁵¹² (ii) dat het bieden van rechtszekerheid juist een eerder door de wetgever beoogd doel van een dergelijke beschikking was,⁵¹³ en (iii) dat belastingplichtigen mogelijk op basis van die zekerheid handelingen hebben verricht die zij zonder de zekerheid niet zouden hebben verricht (dispositie).

Er zijn ten eerste verwachtingen die direct betrekking hebben op hetgeen is geformaliseerd; bijvoorbeeld de verwachting over de hoogte van de belastingsschuld gewekt door de

507 Dit punt speelt minder wanneer de (mede)wetgever expliciet in de parlementaire stukken aangeeft welke variant wordt voorgestaan; zie bijv. Kamerstukken I, 2006-2007, 30 572, C, p. 17-18.

508 HR 17 maart 1965, BNB 1965/160.

509 Zie bijv. HR 22 januari 1997, BNB 1997/101 en de annotatie bij dit arrest van Van der Geld.

510 Bijv. bij de inperking van de landbouwwijstelling bij wet van 27 maart 1986, Stb. 135, art. I, onderdeel G en art. II, onderdeel C (Kamerstukken II, 1984-1985, 18 915, nr. 3, p. 9 en nr. 5, p. 5-9).

511 Vgl. Strik (2006), onderdeel 2.3.

512 Vergelijk: bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht stelt de rechter de dispositie-eis niet ingeval vertrouwen is gewekt door een toezegging, maar wel ingeval vertrouwen is gewekt door een algemene voorlichting of inlichting. Happé (1996), p. 201-202 geeft daarvoor als een verklaring dat in geval van een toezegging enerzijds het er bij een belastingplichtige juist om ging zekerheid te krijgen en anderzijds de inspecteur bewust zijn standpunt heeft bepaald over de concrete situatie die hem wordt voorgelegd.

513 Ter vergelijking: opvatting in het algemene bestuursrecht is dat vertrouwen gewekt door een handeling van het bestuur die erop gericht is vertrouwen te wekken, zwaarder weegt dan vertrouwen ontleend aan een handeling van het bestuur dat er niet op gericht was vertrouwen te wekken (Gorissen (2008), p. 37 met verwijzingen).

aanslag en de verwachting over de hoogte van het potentiële liquidatieverlies gewekt door de beschikking opgeofferde bedrag. Aan dergelijke directe verwachtingen komt naar mijn mening extra gewicht toe. Zo werden bij een wijziging van de berekeningswijze van het opgeofferde bedrag de eerder bij beschikking vastgestelde opgeofferde bedragen geëerbiedigd.⁵¹⁴ Het belang dat aan verwachtingen gewekt door een definitieve aanslag wordt gehecht, spreekt voor zich;⁵¹⁵ niet voor niets gelden bovendien voor navordering allerlei eisen (art. 16 AWR).

Daarnaast zijn er verwachtingen over bepaalde toekomstige rechtsgevolgen die verband houden met hetgeen is geformaliseerd. Bij een beschikking waarin het verlies is vastgesteld, betreft het bijvoorbeeld de verwachting dat het verlies kan worden verrekend overeenkomstig de regels die in het verliesjaar van toepassing zijn. En bij een beschikking op grond van de 30%-regeling betreft het de verwachting dat gedurende de looptijd van de beschikking 30% van het loon als belastingvrije vergoeding kan worden verstrekt (in zoverre is er overigens ook een verband met de omstandigheid ‘termijn’ genoemd in par. 11.11.4). Ook aan dit soort verwachtingen dient belang te worden gehecht. Dit geldt sterker wanneer een substantiële wijziging van de regels die de toekomstige rechtsgevolgen raken, feitelijk ertoe kan leiden dat hetgeen dat is geformaliseerd, wordt geërodeerd.⁵¹⁶ De jurisprudentie geeft er soms blijk van met deze verwachtingen rekening te houden. Zo was het feit dat er eerder *rulings* waren afgegeven over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op een bepaald soort aandelenbezittingen, voor welke soort de desbetreffende wijziging in de deelnemingsvrijstelling meebracht dat daarop de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing zou zijn, expliciet reden om in eerbiedigende werking van twee jaar te voorzien bij die wijziging.⁵¹⁷ Overgangsregels voorzien echter

514 Zie bijv. de wijziging bij wet van 1 december 2005, Stb. 613, art. I, onderdeel H, al werd de eerbiediging van bestaande beschikkingen niet wettelijk vastgelegd maar expliciet verondersteld (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 686, nr. 3, p. 29).

515 Vgl. HR 17 oktober 1990, BNB 1991/118, r.o. 4.2: ‘Aan de regeling van een aanslag, blijkende uit het aan de belastingplichtige uitgereikte aanslagbiljet, mag deze het vertrouwen ontlenen dat daarmede zijn belastingschuld voor het jaar van de aanslag definitief is vastgesteld behoudens de bevoegdheid van de inspecteur tot navordering (...)’.

516 Vgl. Post (2007), p. 410. Een voorbeeld bij uitstek is de invoering van de verliesverrekeningsbeperking van art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 met onmiddellijke werking (bij wet van 18 december 2003, Stb. 526) naar aanleiding van het Bosal-arrest; voor een bepaalde groep belastingplichtigen (houdster- en financieringsmaatschappijen) betekende dit dat de verliezen die bij beschikking waren vastgesteld feitelijk in de toekomst nauwelijks waarde meer hadden. In de literatuur werd die maatregel daarom ook wel aangeduid als ‘de echte Bosal-reparatie’; zie Pancham en Kamp-schoer (2003).

517 Wet van 13 december 1996, Stb. 651, art. III, lid 3; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 5, p. 39, nr. 6, p. 11 en nr. 8, p. 23). Zie voorts de volledige eerbiediging van *rulings* en *ruling*-achtigen bij de invoering van art. 8c Wet VPB 1969 (wet van 14 december 2001, Stb. 641, art. VIIA; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 40 en nr. 6, p. 2).

veelal niet in een volledige eerbiediging⁵¹⁸ en soms worden verwachtingen over toekomstige rechtsgevolgen niet geëerbiedigd.⁵¹⁹

11.15 MOGELIJKHEID TOT AANPASSING

Een omstandigheid die bij de voor overgangsrechtsvorming te maken afweging relevant is, is of belastingplichtigen zich kunnen aanpassen op de wijziging in de regelgeving. Indien aanpassing niet mogelijk is – het is bijvoorbeeld niet mogelijk een overeenkomst waarvan de fiscale behandeling wijzigt, te beëindigen of aan te passen – is dat een omstandigheid die extra gewicht geeft aan het rechtszekerheidsbeginsel.⁵²⁰ Is aanpassing daarentegen wel mogelijk, dan is dat een contra-omstandigheid; er kan dan minder reden zijn voor het verlenen voor eerbiedigende werking.⁵²¹ De omstandigheid of aanpassing mogelijk is, speelt sterk indien de in par. 11.6 genoemde omstandigheid ‘dispositie’ aan de orde is, dat wil zeggen de omstandigheid dat belastingplichtigen transacties hebben uitgevoerd waarbij is afgegaan op het op dat moment van toepassing zijnde recht, terwijl die transacties (gedeeltelijk) niet waren verricht wanneer de nieuwe regel bekend was geweest.

De mogelijkheid tot aanpassing kent gradaties, waarbij een dwarsverband kan bestaan met de omstandigheid ‘nadeel’. Het kan namelijk zijn dat aanpassing strikt genomen wel mogelijk is, maar dat aanpassing redelijkerwijs niet mogelijk is dan wel redelijkerwijs niet gevegd kan worden en/of niet zonder schade mogelijk is. Wanneer bijvoorbeeld de aftrek van hypotheekrente zou worden afgeschaft, is wellicht in strikte zin aanpassing mogelijk (aflossing van de hypotheeklening), maar veelal zal redelijkerwijs die mogelijkheid niet bestaan dan wel zal aanpassing redelijkerwijs niet gevegd kunnen worden indien dit zou betekenen dat belastingplichtigen hun woning moeten verkopen teneinde de lening te kunnen aflossen (terwijl bovendien de woningprijzen kunnen zijn gedaald als reactie op de afschaffing van de hypotheekrente-aftrek).

In de jurisprudentie komt de omstandigheid van aanpassing in grofweg vier varianten terug. Een eerste variant is dat aanpassing mogelijk wordt geacht of aangewezen wordt

518 Bij de vervanging van de onbeperkte termijn voor voorwaartse verliesverrekening in een beperkte termijn werden de reeds bestaande verliezen weliswaar niet volledig geëerbiedigd maar het overgangsregime dat in een termijn van negen jaar voor die verliezen zag, was betrekkelijk soepel (wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIII; Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 3, p. 81). Verder zij gewezen op het overgangsrecht bij het vervallen van het CFM-regime; de bestaande beschikkingen werden volledig geëerbiedigd (wet van 15 september 2005, Stb. 468, art. II; Kamerstukken II, 2004-2005, 29 998, nr. 3, p. 1-2), maar in de Beschikking van de Commissie (van 17 februari 2003, Pb. 2003, nr. L. 180) komt naar voren dat de Commissie van oordeel is dat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel op zich niet meebrengen dat in volledige eerbiedigende werking moet worden voorzien (onderdeel 115) en dat de volledige eerbiediging gegrond is op de uitzonderlijke omstandigheden (onderdeel 116-118).

519 Zo is de verandering van de 35%-regeling in de 30%-regeling per 1 januari 2001 ook van toepassing op beschikkingen afgegeven onder de 30%-regeling, hetgeen verband hield met de algemene grondslagverbreding en tariefsverlaging die de vervanging van de Wet IB 1964 door de Wet IB 2001 met zich bracht; zie ook HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43, met kritische noot van Zwemmer. Zo had de nieuwe verliesverrekeningsbeperkingsregel van art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 onmiddellijke werking (dus ook van toepassing op reeds bestaande verliezen) waarvoor de reden was het tegengaan van ongewenst gebruik van verliezen en het budgettaire belang (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 10, p. 7-8 en nr. 5, p. 19-20). En tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen werd de vraag of bestaande gesloten vaststellingsovereenkomsten zouden worden geëerbiedigd, zo niet negatief dan toch ontwijkend beantwoord door de staatssecretaris (Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 24).

520 Vgl. Kamerstukken II, 1988-1989, 20 595, nr. 50, p. 1-2 en Notitie Staatssecretaris (1996), p. 6, alsmede Hofstra (1978), p. 302, Popelier (1999), p. 183-185 en Schuiver-Bravenboer (2006a), p. 995.

521 Niessen (2000). Vgl. HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102, r.o. 3.3, waarin de Hoge Raad bij de beoordeling of het niet verlenen van eerbiedigende werking door de beugel van art. 1 Eerste Protocol EVRM kon, belang hechtte aan de, door het hof genoemde, mogelijkheden die bestonden om de desbetreffende overeenkomsten aan te passen.

geacht. Het komt mij voor dat deze variant speelt bij wijzigingen in de regelgeving die leiden tot beperking van aftrek van rente op leningen van groepsmaatschappijen in de vennootschapsbelasting en waarbij – ondanks dat duurovereenkomsten aan de orde zijn – niet, of slechts beperkt, wordt voorzien in eerbiedigende werking voor bestaande leningen. Soms wordt expliciet gemotiveerd dat een reden daarvoor is dat belastingplichtigen zich kunnen aanpassen.⁵²² Maar ook wanneer dat niet expliciet wordt gemotiveerd, weerklinkt in het niet (of zeer beperkt) eerbiedigen dat belastingplichtigen geacht worden zich te kunnen aanpassen aan de nieuwe regelgeving, aangezien het om intra-groepovereenkomsten gaat.⁵²³

Een tweede variant is dat aanpassing mogelijk wordt geacht of aangewezen wordt geacht, maar dat belastingplichtigen een zekere aanpassingstijd wordt gegund. Deze variant is bijvoorbeeld aan de orde wanneer de overgangswetgever voorziet in een korte periode van eerbiedigende werking zodat belastingplichtigen hun overeenkomsten kunnen aanpassen of zich anderszins kunnen aanpassen⁵²⁴ of bijvoorbeeld overeenkomsten kunnen afbouwen.⁵²⁵

Een derde variant is dat aanpassing redelijkerwijs niet mogelijk of niet aangewezen wordt geacht.⁵²⁶ Soms wordt in volledige eerbiedigende werking voorzien, zonder dat echt duidelijk is wat de reden daarvoor is.⁵²⁷

Een vierde variant is dat aanpassing simpelweg niet mogelijk is, omdat de wijziging inhoudt dat een nieuwe voorwaarde wordt gesteld waarvoor geldt dat voor het kunnen voldoen aan die voorwaarde in het verleden een bepaalde handeling zou moeten zijn verricht. Een voorbeeld is het eerder in par. 4.4.1 in een voetnoot genoemde voorbeeld van de invoering van een nieuwe voorwaarde voor aftrekbaarheid van rente van schulden aan gaande bepaalde activiteiten, te weten de voorwaarde dat die activiteiten met schriftelijke bescheiden moeten kunnen worden gestaafd. Zonder eerbiedigende werking zou die wijziging hebben meegebracht dat belastingplichtigen die reeds dergelijke schulden hadden, de rente niet meer konden aftrekken omdat ze niet aan de voorwaarde kunnen voldoen

522 Zie bijv. de invoering van *thin capitalization* (art. 10d Wet VPB 1969) bij wet van 18 december 2003, Stb. 526, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 8, p. 15.

523 Zo ging de uitbreiding van art. 10a Wet VPB 1969 bij de wet van 30 november 2006, Stb. 631 niet gepaard met eerbiedigende werking voor bestaande leningen.

524 Het gunnen van een periode voor aanpassing aan het nieuwe regime was bijvoorbeeld een reden voor de periode van eerbiedigende werking van drie jaar bij aanpassing van de deelnemingsvrijstelling (wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIII d; Kamerstukken II, 2006-2007, 30 572, nr. 12, p. 15) en voor de enigszins bijzondere tegemoetkoming (namelijk bij de crediteur en niet bij de debiteur) van vijf jaar in verband met de introductie van de renteaftrekbeperking ex art. 10a Wet VPB 1969 (wet van 13 december 1996, Stb. 651, art. II, lid 1; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 696, nr. 8, p. 11).

525 Afbouwen werd expliciet genoemd in verband met de overgangsregeling bij de aftrekbeperking van consumptieve rente onder de Wet IB 1964 (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. X; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 29 en 100).

526 Zo werd bij de wet die betrekking had op belastingheffing over tijdelijke genotsrechten in eerbiedigende werking voor lopende contracten voorzien, ondanks dat het anti-misbruikregelgeving betrof, onder meer teneinde tegemoet te komen 'aan de belangen van de belastingplichtigen die onder de bestaande wetgeving posities hebben ingenomen die niet of niet zonder belangrijke nadelen kunnen worden teruggedraaid' (wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 2; Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, nr. 3, p. 7).

527 Zo werd bij een wijziging in de Wet DB 1965 en de Wet VPB 1969 voorzien in volledige eerbiedigende werking voor bestaande hybride leningen (wet van 14 december 2001, Stb. 641, art. VIII, lid 5; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 3, p. 41) en werd bij de aanscherping van art. 10d Wet VPB 1969 in volledige eerbiedigende werking voorzien met betrekking tot reeds bestaande overeenkomsten (wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIII b; Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 6, p. 18).

(aanpassing is immers normaliter niet mogelijk), tenzij zij toevallig in het verleden de schriftelijke bescheiden hadden bewaard (en dat is geen 'aanpassing' maar geluk).⁵²⁸

Ook in de jurisprudentie komt terug dat bij de beoordeling of een bepaalde vorm van overgangsrecht rechtens toelaatbaar is de rechter relevant acht of en in hoeverre rechtssubjecten zich redelijkerwijs konden aanpassen aan de nieuwe wetgeving.⁵²⁹ In dit verband kon ook gewezen worden op het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur: bij de vraag of eerbiedigende werking op haar plaats is wanneer een toezegging die betrekking heeft op een overeenkomst wordt opgezegd, hecht de Hoge Raad onder meer belang aan de vraag of 'een mogelijkheid tot wijziging van de desbetreffende overeenkomst bestaat'.⁵³⁰

Het feit dat relevant is in hoeverre aanpassing mogelijk is, brengt mee dat er mogelijkheden voor de wetgever zijn om enerzijds rekening te houden met het gegeven dat de oude regelgeving tot bepaald gedrag heeft aangezet en anderzijds toch niet (of minder) te voorzien in een vorm van eerbiedigende werking. In de wetgeschiedenis heb ik twee varianten gevonden van overgangswetgeving waarin in de mogelijkheid tot aanpassing is voorzien. De eerste variant is dat in de wet een civielrechtelijke bepaling wordt opgenomen die, kort gezegd, meebrengt dat de desbetreffende wetswijziging een reden kan zijn om de overeenkomst geheel of gedeeltelijk te ontbinden. Een voorbeeld is de reparatiewetgeving op het gebied van de omzetbelasting in verband met constructies met onroerende zaken, waarbij expliciet werd bepaald dat art. 6:258 BW van toepassing is op de, op het feitelijke ingangstijdstip bestaande, overeenkomsten.⁵³¹ Daarbij zij wel opgemerkt dat deze variant in zekere zin een verschuiving van de overgangsproblematiek kan inhouden, nu de wederpartij opeens wordt geconfronteerd met nadelige gevolgen van een wetswijziging. De tweede variant is dat wordt voorzien in een soort 'terugkeerregeling': een belastingplichtige wordt niet met de nadelige gevolgen geconfronteerd wanneer hij de oorspronkelijke rechtstoestand weer inneemt. Deze variant werd toegepast in de wet waarbij een lacune met terugwerkende kracht werd gedicht in het regime van de fiscale eenheid. Deze lacune bestond erin dat een belastingplichtige mogelijk door verplaatsing van de werkelijke leiding naar het buitenland de Nederlandse claim op stille reserves zou kunnen

528 Tijdens de parlementaire behandeling was echter aangegeven dat het 'niet de bedoeling (...) [is] om met terugwerkende kracht een bewaarplicht (...) te introduceren' (Kamerstukken I, 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 37), waarbij de Hoge Raad zich aansloot (HR 21 september 2007, BNB 2008/92).

529 Vgl. HR 3 oktober 1986, NJ 1987/911 (*Arucar*), r.o. 3.5, HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 81, HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102, r.o. 3.3, en GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (*Koninklijke Friesland Foods*), r.o. 137-138. Het kan ook gaan om aanpassing in meer ruime zin, namelijk om de mogelijkheid zich te kunnen aanpassen aan de verslechterde financiële positie; zie bijv. CRvB 18 juni 2004, AB 2004/296, r.o. 3.4.2.1, die oordeelde dat de overgangstermijn van slechts één maand bij de regeling die voorzag in de intrekking van uitkeringen van gedetineerden, te kort was en een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM constateerde. Bij het voorgaande zij wel aangetekend dat het enkele feit dat anticipatie op een nieuwe regeling niet mogelijk is, niet in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel volgens HR 7 maart 2003, BNB 2003/248, r.o. 3.9: 'Dat beginsel omvat niet een algemeen verbod op regels waarop de betrokkenen niet hebben kunnen anticiperen.'

530 HR 2 september 1992, BNB 1993/2.

531 Wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. VI (zie hierover Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 6, p. 5). Zie ook Notitie Staatssecretaris (1996), p. 6. De vraag of een wijziging in de regelgeving op zichzelf kan kwalificeren als een 'onvoorziene omstandigheid' in de zin van art. 6:258 BW ('welke van dien aard [is] dat de wederpartij naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet mag verwachten'), laat ik hier onbehandeld. Opmerking verdient wel dat zelfs als onder omstandigheden die vraag bevestigend kan worden beantwoord, ik er in beginsel geen voorstander van zou zijn om dat onder de noemer 'aanpassing mogelijk' mee te wegen. Immers, niet iedere betrokkene wil en/of kan het – wanneer de wederpartij niet met ontbinding instemt – op een rechterlijke procedure laten aankomen (zie ook eerder kort par. 11.11.2).

afschudden. De wetgever voorzag in een soort terugkeerregeling: er zou niet geheven worden indien de werkelijke leiding binnen een jaar na inwerkingtreding van de wet weer naar Nederland werd verplaatst.⁵³²

11.16 ONAFGEROND COMPLEX VAN TRANSACTIES

Ofschoon een 'onafgerond complex van transacties' wellicht veeleer een situatietype is dan een 'omstandigheid' besteed ik er toch apart aandacht aan. Reden hiervoor is ten eerste dat bij veel wijzigingen de vraag speelt wat te doen met een complex van transacties dat wel reeds vóór het feitelijke ingangstijdstip een aanvang heeft genomen maar nog niet is afgerond op dat moment. Het is daarom van belang dat de wetgever steeds nagaat of een dergelijk onafgerond complex zich kan voordoen bij de desbetreffende wijziging en dat – vooral in verband met de eis van duidelijkheid van het (overgangs)recht – hij steeds aan geeft (hetzij in de wetgeving hetzij in de memorie van toelichting) wat de overgangsrechtelijke regel met betrekking tot dat complex is.⁵³³ Een tweede reden is dat een aantal omstandigheden en een aantal argumenten aan de orde zijn bij een 'onafgerond complex van transacties', die eenduidig ten faveure van het rechtszekerheidsbeginsel pleiten.

Bij een onafgerond complex van transacties denk ik, zoals gezegd, aan een complex van transacties dat wel reeds vóór het feitelijke ingangstijdstip een aanvang heeft genomen maar nog niet is afgerond op dat moment. Gedacht kan worden aan lopende procedures bij bestuursorganen, zoals de aanvraag van een vergunning of een verzoek om een bepaalde beschikking. Daarnaast kan gedacht worden aan transacties die deel uitmaken van een grote transactie, zoals de aankoop van een woning. Een dergelijke 'transactie' bestaat veelal feitelijk uit verschillende deeltransacties: de mondelinge overeenkomst, de schriftelijke koopovereenkomst, de levering, de betaling, etc. Kenmerkend voor een onafgerond complex van transacties waarop ik doel, is dat (i) het complex een relatief korte periode beslaat, (ii) burgers het complex als een onlosmakelijk geheel zien en, daarmee samenhangend, dat (iii) burgers bij de aanvang van het complex de rechtsgevolgen als geheel zullen bezien en inschatten.

Er zijn argumenten en omstandigheden die ervoor pleiten dat extra gewicht aan het rechtszekerheidsbeginsel toekomt in die zin dat eerbiedigende werking en niet exclusieve werking de hoofdregel dient te zijn met betrekking tot een 'onafgerond complex van transacties'. Dit kan ten eerste worden gemotiveerd aan de hand van de abstracte beginselen en belangen van hoofdstuk 6. In verband met het rechtszekerheidsbeginsel is van belang dat bij aanvang van het complex burgers, zoals gezegd, op basis van het dan geldende recht de rechtsgevolgen van het geheel zullen inschatten. De gewekte verwachtingen zouden worden gefrustreerd wanneer op enig moment in de periode waarin de verschillende deeltransacties hun beslag krijgen, een nieuwe regel wordt ingevoerd die – bij exclusieve werking – de rechtsgevolgen zouden veranderen van de deeltransacties die nog moeten plaatsvinden.⁵³⁴ In verband met het gelijkheidsbeginsel is de vergelijkingsmaatstaf van belang (vergelijk hierover ook par. 6.4.2) ofwel de vraag welke gevallen als vergelijkbaar met het onafgerond complex kunnen worden beschouwd. Ik meen dat veeleer als vergelijkbaar dient te worden beschouwd een complex dat ook vóór het feitelijke ingangs-

532 Wet van 11 december 2002, Stb. 618, art. VI, lid 3; Kamerstukken II, 2000-2001, 26 854, nr. 7, p. 24.

533 Zo adviseert de Raad van State in een algemeen advies over verbeteringen in de wetgeving, in welk advies onder andere gewezen wordt op gebrekkig overgangsrecht, dat steeds duidelijkheid moet worden verschaft over het toepasselijke recht voor lopende aanvragen bij wijziging van regelgeving (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 300 VI, nr. 169, p. 6).

534 Vgl. Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 21, waarin de desbetreffende eerbiedigende werking bij de invoering van de bijleenregeling per 1 januari 2004 werd gemotiveerd met het argument dat belastingplichtigen bij de desbetreffende transacties (het aangaan vóór 1 januari 2004 de onherroepelijke verplichting tot verkoop van de eigen woning of tot aankoop van een nieuwe woning) nog geen rekening konden houden met het invoeren van de bijleenregeling.

tijdstip van de wijziging was aangevangen maar nog vóór het feitelijke ingangstijdstip was afgerond, dan een complex dat ná het feitelijke ingangstijdstip van de wijziging was aangevangen en afgerond.⁵³⁵ Ik hecht in dit geval derhalve meer waarde aan het moment van aanvang dan het moment van afronding, hetgeen sterk samenhangt met het 'geheel'-karakter van de transacties en het voornoemde punt van rechtszekerheid/verwachtingen dat pleit voor gelijke behandeling van degenen die vóór het feitelijke ingangstijdstip het complex van transacties waren gestart.⁵³⁶ De derde peiler – het 'doel van het recht' – geeft weliswaar een argument tegen eerbiedigende werking, zij het naar mij voorkomt in beginsel niet een zwaarwegend argument. Wel is deze peiler de belangrijkste variabele in die zin dat het 'doel van het recht' onder omstandigheden toch dusdanig zwaar kan wegen dat niet in eerbiedigende werking wordt voorzien, omdat het een argument met zich brengt dat de nieuwe regel juist ook van toepassing dient te zijn op nog onafgeronde complexen van transacties (zie hierna over 'grensverkenning'). Van belang in verband met het uitgangspunt van eerbiedigende werking is verder dat een tweetal argumenten tegen eerbiedigende werking, te weten het complexiteitsargument en uitvoeringskosten (zie par. 6.4.3), minder zwaar wegen. Weliswaar brengt eerbiedigende werking met betrekking tot onafgeronde complexen van transacties hogere uitvoeringskosten met zich dan in geval van volledige exclusieve werking, maar juist omdat een complex een korte duur heeft en de eerbiedigende werking derhalve snel is 'uitgewerkt', zullen de uitvoeringskosten niet keer op keer terugkomen en zal de regelgeving nauwelijks complexer worden. Tot slot een opmerking met betrekking tot twee eerdergenoemde omstandigheden. De omstandigheid 'aankondigingseffecten' (die normaliter een positieve invloed heeft op het gewicht van de 'tegenbelangen') zal in beginsel niet als een argument tegen eerbiedigende werking van een 'onafgerond complex' kunnen worden aangevoerd, aangezien een dergelijk complex immers al aangevangen was en er in zoverre geen sprake kan zijn van een aankondigingseffect.⁵³⁷ Ten tweede is de omstandigheid 'aanpassing mogelijk' van belang. Deze omstandigheid kan een belangrijke rol spelen bij de vraag hoever het onafgeronde complex van transacties reeds gevorderd dient te zijn, wil een dergelijk complex in aanmerking komen voor eerbiedigende werking. Hoe verder het complex van transacties is gevorderd, hoe moeilijker aanpassing – zoals stopzetting van het complex – kan zijn en hoe sterker de argumenten voor eerbiedigende werking.

Wat de erkenning in de diverse rechtsbronnen betreft, wijs ik met name op de jurisprudentie en op de jurisprudentie. Bij wijzigingen in de wetgeving ziet men terugkomen dat de wetgever soms voorziet in eerbiedigende werking voor een 'onafgerond complex van

535 In plaats van via de vergelijkingsmaatstaf kan het ook via de rechtvaardiging worden benaderd: zo het moment van afronding doorslaggevend is voor de bepaling welke gevallen vergelijkbaar zijn, dan zou de ongelijke behandeling van enerzijds een complex dat aangevangen is vóór de wijziging en afgerond wordt na de wijziging en anderzijds een complex dat zowel aangevangen als afgerond is na de wijziging, gerechtvaardigd kunnen worden door het feit dat het eerste geval aangevangen is vóór de wijziging en geen rekening kan worden gehouden met de wijziging.

536 Vgl. GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (*Koninklijke Friesland Foods*) waarin aan de orde was de vraag of het feit dat de bestreden staatssteunbeschikking ertoe leidde dat een belastingplichtige die reeds een aanvraag voor toepassing van het CFM-regime had ingediend maar aan wie de CFM-beschikking nog niet was verleend op het moment dat de Commissie een beschikking inleidend formele onderzoeksprocedure had afgegeven, niet in aanmerking kwam voor eerbiedigende werking anders dan belastingplichtigen aan wie wel reeds een CFM-beschikking was verleend, in strijd was met het vertrouwenbeginsel of het gelijkheidsbeginsel. Uit de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel blijkt het GvEA EG de belastingplichtige en de laatste belastingplichtigen als gelijke gevallen te beschouwen (r.o. 149): 'de bestreden beschikking [leidt] tot een ongelijke behandeling van de belastingplichtigen, die er allen op mochten vertrouwen dat hun een redelijke overgangsperiode zou worden gegund.' Tegen deze uitspraak is overigens beroep ingesteld (zaak C-519/07).

537 Vgl. de Raad van State in Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3 (punt b).

transacties'.⁵³⁸ Dit gebeurt zowel wanneer het feitelijke ingangstijdstip van de wijziging samenvalt met het moment van inwerkingtreding⁵³⁹ (de wet heeft dan in zoverre onmiddellijke werking met eerbiedigende werking) als wanneer het feitelijke ingangstijdstip in het verleden is gelegen en samenvalt met het moment van aankondiging van de wijziging⁵⁴⁰ (de wet heeft dan in zoverre terugwerkende kracht met eerbiedigende werking). En het gebeurt soms zelfs indien de wetgeving is gericht op het tegengaan van misbruik of oneigenlijk gebruik.⁵⁴¹ Anderzijds wordt door de wetgever in het geval van 'grensverkenning' soms doelbewust afgezien van het verlenen van eerbiedigende werking, juist om te zorgen dat ook de reeds op het moment van het feitelijke ingangstijdstip aangegane maar nog niet afgeronde constructies onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen.⁵⁴² Ook in de rechtspraak ziet men terugkomen dat eerbiedigende werking soms op haar plaats wordt geacht. Zo was er in het meergenoemde Beerta-arrest sprake van een onafgerond complex van transacties (op het moment van het vervallen van de vrijstelling was de aanvraag voor de vergunning wel reeds ingediend, maar nog niet verleend).⁵⁴³ En meer recentelijk oordeelde het GvEA EG kort gezegd dat het in strijd is met het vertrouwens- en het gelijkheidsbeginsel wanneer een belastingplichtige die op de desbetreffende peildatum wel reeds een aanvraag voor een CFM-beschikking had ingediend maar aan wie die beschikking nog niet was verleend, niet in aanmerking komt (anders dan de belastingplichtigen aan wie op dat moment wel reeds een CFM-beschikking was verleend) voor een

538 Goed voorbeeld is de permanente overgangsregel van art. 16a Wet BPM: indien een tariefsverhoging plaatsvindt tussen het moment waarop een kentekenbewijs is afgegeven en het moment van de tenaamstelling, is in beginsel toch het oude – lagere – tarief van toepassing. Anderzijds voorzien de permanente overgangsregels van art. 52 en 53 Wet OB 1968 juist in een volledige exclusieve werking; deze bepalingen geven regels voor de gevolgen van wijzigingen in de wetgeving op 'lopende contracten', welke regels geleet op hun inhoud in feite beogen dat de belastingheffing over de levering van goederen en het verlenen van diensten ná de inwerkingtreding ook effectief plaatsvindt op basis van de nieuwe regelgeving.

539 Bijv. wet van 24 december 1970, Stb. 604, art. IV, lid 2 (Kamerstukken II, 1969-1970 en 1970-1971, 10 790, nr. 3, p. 20, nr. 8, p. 32, en nr. 11, p. 9); wet van 18 december 2003, Stb. 526, art. XXVI, onderdeel B, lid 2 en 3 (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 21 en 78); wet van 16 december 2004, Stb. 653, art. XXIV; wet van 30 november 2006, Stb. 631, art. VIIa (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 8, p. 78 en nr. 9, p. 18); en wet van 11 december 2008, Stb. 547, art. VII (Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 3, p. 30).

540 Vgl. Kamerstukken II, 1978-1979, 15 516, nr. 3, p. 20, wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 4 (Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 29 en 39) en wet van 15 september 2005, Stb. 468, art. II (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 998, nr. 3, p. 2). Buiten het belastingrecht bijv. Kamerstukken II, 2002-2003, 28 862, A, p. 6, en Kamerstukken II, 2003-2004, 29 268, nr. 4, p. 3-4.

541 Bijv. wet van 28 december 1989, Stb. 599, art. III, lid 3 (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 648, nr. 3, p. 18), wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 4 (Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 29 en 39), en wet van 14 december 2000, Stb. 551, art. X, lid 4 (Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, nr. 3, p. 9 en nr. 6, p. 10), alsmede de toezegging in Kamerstukken I, 2001-2002, 27 896 en 28 246, nr. 117b, p. 3.

542 Bijv. bij de aanpak van turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 102), bij de reparatiewetgeving in verband met bepaalde omzetbelastingconstructies met onroerend goed (wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 4, tweede volzin en lid 10; Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 29 en 39, en nr. 9, p. 3-4), en bij de reparatie van invorderingswet in verband met constructies rondom conserverende aanslagen (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII, lid 6; Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 27-28).

543 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4. Vgl. ook het zogenoemde Arucar-arrest (HR 3 oktober 1986, NJ 1987/911, r.o. 3.5) en ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498, alsmede – met een beroep op de redelijke wetstoepassing – HR 3 maart 2006, BNB 2006/245. Voort zij gewezen op – zij het niet in het kader van toetsing van overgangsrecht maar in het kader van de uitleg van een, in een soort eerbiedigende werking voorziende, overgangsrechtelijke bepaling – HR 20 december 2002, BNB 2003/185, r.o. 3.4. waarin de Hoge Raad een overgangsrechtelijke bepaling welwillend uitlegt ('[e]venbedoelde strekking laat toe (...)') in een situatie waarin een samenstel van rechtshandelingen aan de orde is.

redelijke overgangperiode.⁵⁴⁴ Verder is van een welwillende houding geïnspireerd op rechtszekerheidsbeginsel kennelijk ook sprake in de bestuursrechtelijke rechtspraak met betrekking tot gevallen waarin een beschikking is aangevraagd onder het oude recht en de beschikking wordt gegeven op een moment dat het nieuwe – minder gunstige – recht geldt.⁵⁴⁵

11.17 NADEEL

11.17.1 Inleiding

De omvang en de aard van het nadeel dat wordt veroorzaakt door de wijziging, zijn van invloed op de belangenafweging. In het algemeen geldt dat hoe groter het nadeel is, hoe meer gewicht toekomt aan het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel.⁵⁴⁶ Daarbij is ook de groep van belastingplichtigen van belang. Zo is het relevant of bijvoorbeeld een wijziging financieel/economisch zwakkeren raakt; in dat geval kan een nadeel dat in absolute opzicht niet groot is, in relatief opzicht wel groot zijn.⁵⁴⁷

Er kunnen grofweg drie soorten nadeel worden onderscheiden wanneer belastingregulering wijzigt. Een eerste soort nadeel is meer belasting te moeten betalen dan het geval zou zijn wanneer het recht niet zou worden gewijzigd. Ten tweede kan er het nadeel zijn dat wanneer burgers zich willen of moeten aanpassen aan nieuwe regelgeving, zulks gepaard gaat met aanpassingskosten. Ten derde kan een wijziging het nadeel meebrengen dat een bezitting of schuld in waarde daalt (zie par. 5.3.4). Ik behandel hierna alleen enige elementen die betrekking hebben op het eerste nadeel.

Eerst zij nog opgemerkt dat ik geen aandacht besteed aan de problematiek van afwenteling.⁵⁴⁸ Wanneer belastingnadeel wordt of kan worden afgewenteld, bestaat er op zich minder reden om met het nadeel rekening te houden voor die belastingplichtigen.⁵⁴⁹ Nog afgezien van dat er bij afwenteling sprake is van een zekere verschuiving van de overgangsproblematiek (en de vraag daarmee rijst of het redelijk is dat die derde te maken krijgt met het nadeel), zou ik terughoudend willen zijn met het om de reden van afwenteling minder rekening houden met nadeel in het kader van wettelijk overgangsrecht.

544 GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (*Koninklijke Friesland Foods*). In andere zin in een vergelijkbaar geval met betrekking tot dezelfde regelgeving Hof Amsterdam 30 november 2005, V-N 2008/7.16.

545 Zie hierover Van der Burg (2001), p. 37 met verwijzingen.

546 Vgl. Graetz (1985), p. 1826, Laitos (1997), p. 154, Fisch (1997), p. 1086 en Popelier (1999), p. 183-185, alsmede meer in het algemeen ('de ernst van de ingreep') De Die (1979), p. 271. Zie ook Notitie Staatssecretaris (1996), p. 6 waarin wordt genoemd de grootte van 'de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht'. Zie ook in verband met het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het bestuursrecht Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005), p. 321.

547 Zo werd bijvoorbeeld bij de intrekking van de vrijstelling van motorrijtuigenbelasting wegens invaliditeit, in een ruime overgangsregeling voorzien: de vrijstelling bleef gedurende maximaal tien jaar van toepassing ten aanzien van invaliden die op het moment van inwerkingtreding van de leeftijd van 65 jaar hadden bereikt (wet van 23 februari 1983, Stb. 94; Kamerstukken 17 445).

548 Zie hierover Lubbers en Vording (2005), p. 140-145.

549 Vergelijk in het kader van overgangsrecht op het terrein van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur HR 2 september 1992, BNB 1993/2, r.o. 3.3: 'Indien de Inspecteur bij een belastingplichtige het in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt dat deze ter zake van bepaalde door hem te verrichten prestaties geen omzetbelasting verschuldigd zal zijn, is de Inspecteur bij wijziging van zijn standpunt gehouden het gewekte vertrouwen te honoreren voor zolang en voor zover het de belastingplichtige, ingevolge door hem reeds gesloten overeenkomsten, redelijkerwijs niet mogelijk is de belasting alsnog aan zijn afnemers in rekening te brengen. Bij de beoordeling of laatstbedoelde situatie zich voordoet, komt met name betekenis toe aan de vraag of de termijn gedurende welke de leverancier of dienstverrichter aan de overeengekomen prijs gebonden is, als gebruikelijk kan worden aangemerkt en of te dezer zake een mogelijkheid tot wijziging van desbetreffende overeenkomst bestaat.'

Ten eerste zijn het vraagstuk of en in hoeverre belastingen in het algemeen (kunnen) worden afgewenteld en, samenhangend, het vraagstuk wie de desbetreffende belasting 'draagt', bepaald niet uitgekristalliseerd.⁵⁵⁰ Dit lijkt mij evenzo te gelden voor afwenteling van belastingnadeel als gevolg van wijzigingen in de regelgeving.⁵⁵¹ Ten tweede, zo bepaald zou kunnen worden of een belastingplichtige belasting al dan niet kan afwentelen, leent het algemene karakter van regelgeving zich moeilijk voor differentiëren tussen belastingplichtigen binnen overgangsrecht naargelang de mogelijkheid van afwenteling.

11.17.2 Dispositienadeel

De grootte van het belastingnadeel is zoals zojuist gezien relevant voor de te maken belangenafweging. Hoe groter het nadeel, hoe meer gewicht toekomt aan het rechtszekerheidsbeginsel. De aard van het nadeel kan daarbij ook van belang zijn. Indien en voor zover het belastingnadeel is te zien als dispositienadeel, komt naar mijn mening extra gewicht toe aan het rechtszekerheidsbeginsel. In deze paragraaf licht ik toe wat ik versta onder dispositienadeel.

Dispositienadeel is het nadeel dat een belastingplichtige ondervindt doordat hij een transactie heeft verricht die hij bij wetenschap van de wijziging niet zou hebben verricht (vergelijk par. 11.6). Om dit nadeel vast te stellen, dient een vergelijking te worden gemaakt tussen de daadwerkelijke situatie en de hypothetische situatie waarin de belastingplichtige zich zou hebben bevonden wanneer hij wetenschap van de wijziging had gehad. Stel dat een belastingplichtige een machine koopt van 100 rekening houdend met een belastingsubsidie van 25, terwijl hij zonder belastingsubsidie een machine had gekocht van 80, welke machine op zich hetzelfde presteert als de duurdere machine maar minder milieuvriendelijk is. Wanneer de belastingplichtige als gevolg van een wijziging in de regelgeving de belastingsubsidie in het geheel niet zou krijgen, dan bedraagt het belastingnadeel 25. Het dispositienadeel bedraagt evenwel minder, namelijk 20 zijnde het verschil tussen de daadwerkelijke prijs van 100 en het bedrag van 80 dat hij zou hebben uitgegeven.

Dispositienadeel verdient in het bijzonder de aandacht indien de oude regelgeving juist erop gericht was om belastingplichtigen tot de desbetreffende handelingen aan te zetten (beleidsmatige regelgeving; zie eerder par. 11.11.1). Maar ook indien de oude regelgeving niet gericht was om belastingplichtigen tot een bepaalde handeling aan te zetten, kan van dispositienadeel sprake zijn. Dit is bijvoorbeeld zelfs het geval wanneer de oude regelgeving de mogelijkheid tot belastingontwijking bood en belastingplichtigen daarvan gebruik hebben gemaakt, hetgeen ook een vorm van dispositie is (zie par. 11.6). Stel (i) dat zonder de 'grensverkennende' transactie een bedrag van X aan belasting zou moeten zijn betaald, (ii) dat het uitvoeren van de transactie zou hebben geresulteerd in een belastingbedrag van X-a op basis van de oude regelgeving, en (iii) dat reparatiewetgeving zonder verzachtende overgangsregel zou meebrengen dat het uitvoeren van de transactie resulteert in een belastingbedrag van X+b. Het totale nadeel zou dan a+b zijn, welk nadeel kan worden opgesplitst in een weggenomen voordeel van a en het dispositienadeel van b. Het gegeven dat er sprake is van grensverkennend gedrag kan een rechtvaardiging zijn om minder zwaar te tillen aan het nadeel van a (zie eerder par. 11.7).⁵⁵² Voor het nadeel van b is dit gegeven niet zonder meer een rechtvaardiging, nu dit nadeel veroorzaakt is door dispositie op basis van de oude (kennelijk gebrekkige) regelgeving en een zeker straf-

550 Zie bijv. Verburg (2000), p. 3-5 over afwenteling van vennootschapsbelasting. Vergelijk over de moeilijkheid vast te stellen of en, zo ja, in hoeverre een indirecte belasting afgewenteld is ook HvJ EG 2 oktober 2003, V-N 2003/51.2 (*Weber's Wine World*), r.o. 95-102.

551 Vgl. Lubbers en Vording (2005), p. 140-145.

552 Vgl. Lubbers en Vording (2005), p. 140.

fend element eraan kleeft.⁵⁵³ Mogelijk overigens dat rechtseconomen minder moeite met dit laatste hebben, nu daarvan een afschrikwekkend effect uitgaat en daarmee een prikkel om van grensverkenning af te zien (vgl. par. 7.2.4, 7.3.1 en 11.7.3). Het voorkomen van dispositienadeel is wellicht een reden dat de wetgever soms voorziet in een soort ‘terugkeerregeling’ wanneer belastingplichtigen niet meer (bijtijds) hun handelingen kunnen terugdraaien (‘lock-in’-gevallen).⁵⁵⁴ Ook vormt dit wellicht – ik speculeer – een verklaring waarom in situaties waarin reparatiewetgeving wordt ingevoerd om bepaalde constructies tegen te gaan, de ene keer (geen dispositienadeel?) niet wordt voorzien in eerbiedigende werking juist met het doel ook de constructies te treffen die nog niet volledig uitgevoerd waren,⁵⁵⁵ terwijl een andere keer (wel dispositienadeel?) wel een beperkte vorm van eerbiedigende werking wordt voorgestaan.⁵⁵⁶

Opmerking verdient nog dat het vorenstaande voorbeeld van de reparatiewetgeving duidelijk maakt dat dispositienadeel belastingnadeel kan betreffen. Dit merk ik op omdat bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht met ‘dispositievereiste’ veelal wordt bedoeld op de eis dat er *andere* schade dan belasting schade moet zijn ontstaan doordat op grond van het gewekte vertrouwen een handeling is verricht of nagelaten.⁵⁵⁷ Het lijkt mij gerechtvaardigd om in het kader van fiscale overgangsrechtsvorming voor het gewicht van het belastingnadeel reeds een onderscheid te maken tussen enerzijds belastingnadeel dat ook bij eerdere bekendheid van de wijziging zou zijn geleden omdat niet anders was gehandeld (geen dispositie) en anderzijds belastingnadeel dat aanwezig is omdat eerder een handeling is verricht afgaande op het bestaande recht, welke handeling niet was verricht wanneer de wijziging eerder bekend was geweest (wél dispositie). Het tweede belastingnadeel weegt naar mijn mening *ceteris paribus* zwaarder dan het eerste. Wanneer er overigens naast het belastingnadeel ook nog ‘andere schade’ is als gevolg van dispositie, dan weegt dat uiteraard ook mee.

11.17.3 Nuancering dispositie; het gewone belastingnadeel en indirecte dispositie

Volledigheidshalve merk ik op dat wanneer er geen sprake is van dispositienadeel in de hiervoor bedoelde zin, er nog steeds gewicht toekomt aan het rechtszekerheidsbeginsel. Dat er slechts sprake is van gewoon belastingnadeel (i.e. het nadeel dat een belastingplichtige ook had ondervonden bij eerdere wetenschap van de verandering, omdat hij de desbetreffende transactie ook dan had uitgevoerd), neemt niet weg dat verwachtingen kunnen zijn geschonden en dat de impact groot kan zijn. Bovendien kan er *toch* sprake zijn

553 Een vergelijking kan worden gemaakt met het uitgangspunt bij *fraus legis* in de btw dat ‘de vaststelling van een misbruik niet moet leiden tot een sanctie, waarvoor een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag vereist is, maar tot een verplichting tot terugbetaling als louter gevolg van deze vaststelling van een misbruik, waardoor de voorbelasting ten onrechte geheel of ten dele in aftrek is gebracht. Bijgevolg moeten transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen’ (HvJ EG 21 februari 2006, BNB 2006/170 (*Halifax*), r.o. 93-94).

554 Bij de dichting van een lacune in het FE-regime met terugwerkende kracht, welke lacune erin bestond dat een belastingplichtige mogelijk door verplaatsing van de werkelijke leiding naar het buitenland de Nederlandse claim op stille reserves zou kunnen afschudden, werd geregeld dat niet geheven zou worden indien de werkelijke leiding binnen een jaar na inwerkingtreding van de wet weer naar Nederland werd verplaatst (wet van 11 december 2002, Stb. 618, art. VI, lid 3; Kamerstukken II, 2000-2001, 26 854, nr. 7, p. 24).

555 Bijv. bij de aanpak turboconstructies e.d. in de a.b.-regeling (wet van 13 december 1996, Stb. 652) werden bestaande constructies niet geëerbiedigd en stelde de staatssecretaris dat ‘zo veel mogelijk moet worden belet dat deze constructies in het zicht van het nieuwe aanmerkelijkbelangregime worden afgewikkeld’ (Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 102). Zie ook reparatie invorderingswet in verband met constructies conserverende aanslagen (wet van 18 december 2003, Stb. 528, art. XVII, lid 6; Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 27-28).

556 Zie bijv. de goedkeuring bij de invoering van regelgeving tegen *dividendstripping* in Kamerstukken I, 2001-2002, 27 896 en 28 246, nr. 117b, p. 3.

557 Zie Happé (1996), p. 178-183 en Gorissen (2008), p. 113.

van een vorm van dispositie. Wat dit laatste betreft kan worden gedacht aan het met terugwerkende kracht verhogen van het belastingtarief waartegen inkomsten uit dienstbetrekking wordt belast. Ook wanneer wordt aangenomen dat belastingplichtigen dezelfde dienstbetrekking hadden gehad wanneer zij vooraf bekend waren geweest met de tariefsverhoging, kan er – en dat is bij belastingrecht zeer essentieel nu bestedingsvrijheid in het belastingrecht zo van belang is (zie par. 11.2.2) – sprake zijn van *indirecte dispositie*. Uitgaande van een bepaald tarief op het inkomen uit dienstbetrekking kunnen belastingplichtigen immers bepaalde uitgaven hebben gedaan die ze niet hadden gedaan bij wetenschap van de wijziging.⁵⁵⁸ Ik wijs er in dit verband op dat in Italië kennelijk terugwerkende kracht van belastingwetgeving wordt getoetst aan het draagkrachtbeginsel (althans ‘the principle of ability to pay’), waarbij de gedachte is dat wanneer een wet te ver terugwerkt dit beginsel geschonden kan zijn omdat het vermogen om te betalen niet meer aanwezig kan zijn.⁵⁵⁹

11.17.4 Wegnemen van een ‘windfall profit’

Wanneer het nadeel bestaat uit het wegnemen van een voor belastingplichtigen onverwacht of onbedoeld voordeel, weegt het nadeel minder zwaar mee ten gunste van het rechtszekerheidsbeginsel. Ook in de legisprudentie en de jurisprudentie klinkt dit door (zie hierna).⁵⁶⁰

Een betrekkelijk unieke situatie, waarin het wegnemen van een onbedoeld voordeel werd aangevoerd ter rechtvaardiging van een terugwerkende kracht van ruim vier jaar (welke terugwerkende kracht zich daarmee uitstrekte tot vóór de datum van aankondiging), betrof de wet van 13 december 1996, Stb. 650 inzake ‘directiepensioenlichamen’. Kort gezegd was er tijdens een eerder wetsvoorstel een toezegging gedaan die op een onjuiste gedachtegang was gestoeld; de toezegging was gedaan om een onbedoelde belastingheffing te voorkomen maar betekende in feite dat een onbedoeld belastingvoordeel zou ontstaan. De Raad van State merkte in zijn advies op dat ‘als uitgangspunt genomen [dient] te worden dat voorkomen moet worden dat deze toezegging er de facto toe leidt dat belanghebbenden in plaats van een gevreesd nadeel een – alle omstandigheden in aanmerking genomen – niet te motiveren fiscaal voordeel genieten’ en lijkt zich *grosso modo* te kunnen vinden in de voorgestelde reparatie.⁵⁶¹ De (mede)wetgever benadrukte naast het voorkomen van een onbedoelde bevoordeling ook het financiële belang van de reparatie, dat het om een evidente omissie ging en dat belanghebbenden redelijkerwijs niet kunnen vergen dat hun het voordeel zou worden toegestaan.⁵⁶²

Dit wetgevingsgeval is vooral uniek wegens de betrekkelijk lange periode van terugwerking. Dat terugwerkende kracht wordt verleend die verder gaat dan het moment van aankondiging om een onbedoeld voordeel te voorkomen, is op zich niet uniek, maar ook niet zeer gebruikelijk. Het is gebeurd in het kader van de ‘nazorg’ van de Wet IB 2001⁵⁶³ en

558 Vgl. Scheltema (1984), p. 544 die in verband met verandering van wetgeving in het licht van het vertrouwensbeginsel opmerkt: ‘uitgangspunt zal wel moeten zijn, dat ieder zijn voor besteding beschikbare inkomen tevoren moet kennen om zijn uitgaven daarop te kunnen afstemmen.’

559 Thuronyi (2003), p. 81.

560 Een geval waarin niet zozeer een onverwacht of onbedoeld voordeel aan de orde was, maar waarin de Hoge Raad wel in negatieve zin voor de betrokken burger meewoog dat het nadeel bestond uit het ‘wegnemen van een voordeel’ is HR 10 februari 1978, NJ 1979/217.

561 Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 1-4.

562 Kamerstukken, 1995-1996 en 1996-1997, 24 677, nr. 3, p. 1-2 en nr. 81a, p. 1-3. Achteraf bezien was overigens de reparatiewetgeving niet geheel nodig geweest gelet op HR 21 september 2001, BNB 2002/51-52.

563 Zie bijv. de wet van 18 oktober 2001, Stb. 491, art. III (Kamerstukken II, 2000-2001, 27 746, nr. 5, p. 3-4)

ook in enige andere gevallen.⁵⁶⁴ Zoals ook bij de reparatiewetgeving met betrekking tot de directiepensioenlichamen het geval is, is er daarbij veelal tevens sprake van de omstandigheid 'evidente ommissie' (zie par. 11.11.6).

Een specifiek situatietype is de situatie waarin belastingplichtigen een onverwachte meevaller, ook genoemd 'windfall profit' of 'windfall gain', hebben. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de Hoge Raad een arrest wijst waaruit blijkt dat het geldende recht anders blijkt te zijn – al dan niet omdat de rechter een formeel gebrek in de wetgeving constateert – dan het recht waarvan tot dat moment in de rechtspraak in het algemeen, door zowel de fiscus als (het gros van) belastingplichtigen, werd uitgegaan.⁵⁶⁵ De omstandigheid dat het om een onverwachte meevaller gaat, wordt door de (mede)wetgever in een dergelijk geval soms aangevoerd als een rechtvaardigingsgrond voor het verlenen van terugwerkende kracht aan reparatiewetgeving.⁵⁶⁶ Zowel in (een deel van) de literatuur⁵⁶⁷ als in de jurisprudentie en in conclusies van advocaten-generaal⁵⁶⁸ komt naar voren dat er onder omstandigheden niet negatief tegenover wordt gestaan indien de wetgever met formeel terugwerkende kracht in regelgeving voorziet die overeenkomt met het recht zoals

564 Bijvoorbeeld de terugwerkende kracht van het besluit van 10 april 2003, Stb. 157 (tot wijziging van de BvdB 2001) was met name gegrond op het voorkomen van een onbedoeld voordeel – namelijk een dubbele teruggaaf – zij het dat de terugwerkende kracht slechts een paar maanden betrof (kritisch overigens de Raad van State in zijn advies van 21 februari 2003, Stcrt. 91, bijvoegsel). Bij de ministeriële regeling van 3 februari 2004, V-N 2004/24.13, ging het om een verduidelijkingsregeling waaraan een terugwerkende kracht van ruim negen jaar was verleend naar aanleiding van een uitspraak van een rechtbank, welke wijziging overigens achteraf bezien niet nodig was geweest (vgl. CRvB 28 juli 2005, NTFR 2005/1032).

565 Indicatie kan bijvoorbeeld zijn dat belastingplichtigen de belasting eerder betaald hebben (en niet reeds bijvoorbeeld in de aangifte de gunstigere positie hadden ingenomen) of dat, wanneer het rechtsfeiten betreft die bij een belastingplichtige met regelmaat voorkomen, belastingplichtigen in het verleden de belasting hadden betaald zonder bezwaar te maken. Vgl. Harper (2006), p. 398 en A-G Wattel in onderdeel 7.9 van zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198, alsmede Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, nr. 3, p. 5.

566 Expliciet bijv. Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 3, p. 8 en nr. 9, p. 7 ('windfall profit'), en impliciet Kamerstukken II, 1973-1974, 13 004, nr. 3, p. 6-7, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, nr. 3, p. 5 en Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. 3, p. 4, alsmede de brief van de minister van Sociale Zaken 26 april 2004, V-N 2004/24.13, antwoord op vraag 1, met betrekking tot een ministeriële regeling waaraan terugwerkende kracht van ruim negen jaar was verleend naar aanleiding van een rechtbankuitspraak. Het hoeft overigens niet per se om formeel terugwerkende kracht te gaan; hoewel dit niet expliciet is aangegeven in de parlementaire geschiedenis, was naar mij voorkomt een belangrijke reden voor de onmiddellijke werking van de beperking van de verliesverrekening voor houdster- en financieringsmaatschappijen (art. 20, lid 4, Wet VPB 1969) zoals die na (aanleiding van) het Bosal-arrest is ingevoerd met onmiddellijke werking bij wet van 18 december 2003, Stb. 526, art. XI, onderdeel Ca, het zo veel mogelijk voorkomen dat belastingplichtigen konden profiteren van de *windfall gain* die het Bosal-arrest met zich bracht (vgl. ook Pan-cham en Kampschoer (2003) die over 'de echte Bosal-reparatie' spreken).

567 Zie vooral Popelier (1999), p. 192 e.v. die in verband met het 'criterium van declaratief karakter' opmerkt dat '[w]anneer de nieuwe norm (...) slechts de rechtstoestand herstelt die tot een jurisprudentiële ommekeer de algemene rechtsopvatting was, dan is er niet werkelijk sprake van een wijziging in de voorheen geldende rechtssituatie.' Zie voorts Hochman (1960), p. 705-706, Munzer (1982), 468-470, Kavelaars in zijn annotatie in BNB 2001/198, Thuronyi (2003), p. 76, Sampford (2006), p. 108 en 115-118, en McDonnell (2007), p. 2:15-16, alsmede, zij het vooral het gelijkheidsbeginsel benadrukkend (voorkomen ongelijke behandeling van belastingplichtigen naargelang de aanslag al dan niet reeds vaststond), Stevens (2002), p. 1338.

568 Zie vooral de belastingzaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), waarin het voorkomen van een *windfall gain* als gevolg van een gat in de wetgeving expliciet werd aangemerkt als 'an obvious and compelling public interest' (r.o. 81), en de quasibelastingzaak CBB 4 juni 2008, AB 2008/345, alsmede A-G Wattel in onderdeel 7.9 van zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198 en in het Belgische recht Arbitragehof 7 december 2005, nr. 177/2005, RW 2005/2006, 1251, r.o. B.19.11. Vgl. voorts de niet-belastingzaken HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 5-8 en 13 en HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 46-47.

dat werd gepercipieerd.⁵⁶⁹ Een cruciaal punt kan zijn of het desbetreffende arrest wel onverwacht was.⁵⁷⁰ Ik merk op dat wanneer het desbetreffende arrest inderdaad onverwacht was, een belangrijke omstandigheid die ten faveure van het rechtszekerheidsbeginsel weegt niet aan de orde is, te weten 'dispositie'. In zoverre is het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel dan ook lager.

Ik plaats een drietal kanttekeningen bij het ingrijpen van de wetgever naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad.⁵⁷¹ Ten eerste een kanttekening bij de motivering die de staatssecretaris pleegt te geven ter rechtvaardiging van de terugwerkende kracht in dergelijke situaties. Een deel van die motivering luidt in de kern: er is geen sprake van een belastende regeling en/of er is geen sprake van aantasting van rechtszekerheid.⁵⁷² Deze motivering zou naar mijn mening achterwege moeten worden gelaten omdat zij misplaatst is en de rechtskracht van een beslissing van de Hoge Raad geweld aan doet.⁵⁷³ Er is uiteraard wel degelijk sprake van een belastende regelgeving; zonder reparatie zouden de belastingplichtigen immers minder moeten betalen dan wel een vordering op de overheid hebben. Verder is er wel degelijk een zekere aantasting van rechtszekerheid. Aan het arrest van de Hoge Raad zullen belastingplichtigen immers verwachtingen hebben ontleend.⁵⁷⁴

Ten tweede een kanttekening met betrekking tot de normadressaten. De belastingplichtige die betrokken was bij de procedure die tot de reparatiewetgeving heeft geleid, zou in elk geval buiten het toepassingsbereik van de terugwerkende kracht van de reparatiewetgeving moeten blijven. Extra gewicht aan het rechtszekerheidsbeginsel komt toe gelet op het aspect van duidelijkheid over de rechtspositie (welke verkregen is door de formele

569 Men spreekt ook wel over 'laws of validation' (Thuronyi (2003), p. 76).

570 Een goed voorbeeld betreft het bekende arrest EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*) over de terugwerkende kracht van de Belgische wetgeving die was ingevoerd naar aanleiding van een arrest van het Hof van Cassatie. Voor het Belgische Arbitragehof had die terugwerkende kracht de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel doorstaan, mede omdat die rechter van oordeel was dat het arrest van Hof van Cassatie een plotse ommekeer betrof. Het EHRM was evenwel van oordeel dat het arrest niet onvoorzienbaar was en oordeelde uiteindelijk zelfs dat de terugwerkende kracht van de desbetreffende wetgeving in strijd was met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Zie over dit geval Van Orshoven (1998), p. 19-21 en Popelier (1999), p. 193. Zie voorts in het belastingrecht de belastingzaak Arbitragehof 7 december 2005, nr. 177/2005, RW 2005/2006, 1251, waarin de terugwerkende kracht werd gesanctioneerd en de rechter meewoog dat het ging om reparatie naar aanleiding van 'rechtspraak waarvan de gevolgen als voldoende onverwacht kunnen worden beschouwd om een optreden van de wetgever te verantwoorden' (r.o. B.22.1).

571 Kennelijk is legislatieve *overruling* van fiscale jurisprudentie ook in andere landen niet ongebruikelijk; zie bijv. Thuronyi (2003), p. 76 over Frankrijk en Loomer (2006), p. 69-70 over het Verenigd Koninkrijk en Canada. In het civiele recht is het voorts ook een aantal keer voorgekomen; zie De Die (1979), p. 270 met voorbeelden.

572 Zie bijv. Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, nr. 3, p. 5, Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. 3, p. 4, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 3, p. 6 en nr. 9, p. 10-11. Ook bij de reparatiewet inzake de directiepensioenlichamen werd gesteld dat het niet om een belastingverhoging ging (Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, nr. 5, p. 4). Vgl. tevens brief van de minister van Sociale Zaken 26 april 2004, V-N 2004/24.13, antwoord op vraag 1, met betrekking tot een ministeriële regeling waaraan terugwerkende kracht van ruim negen jaar was verleend naar aanleiding van een rechtbankuitspraak. Bij dit laatste geval zij aangetekend dat met zijn stelling dat er geen sprake was van aantasting van rechtszekerheid, de minister uiteindelijk gelijk bleek te hebben nu de CRvB oordeelde dat het inderdaad slechts een verduidelijking betrof (CRvB 28 juli 2005, NTFR 2005/1032).

573 Kritisch ook de Raad van State (bijv. Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B, p. 7) en Barmantlo en Van Wordragen (2003), p. 4.

574 Zie in deze zin ook A-G Wattel in onderdeel 7.1 van zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198 en vgl. Janssen in zijn noot in EHRC 2004/66.

rechtskracht van de beslissing van de rechter) en de scheiding van machten.⁵⁷⁵ Dat genoemde belastingplichtige niet getroffen zou mogen worden door de reparatiewetgeving, vindt steun in jurisprudentie van het EHRM.⁵⁷⁶ De wetgever zorgt er trouwens normaliter inderdaad voor dat deze belastingplichtige buiten schot blijft.⁵⁷⁷ Verder kunnen er andere belastingplichtigen zijn die, voordat de Hoge Raad tot zijn beslissing kwam (of een feitenrechter tot zijn door de Hoge Raad gesanctioneerde beslissing kwam), in een rechterlijke procedure een stelling hadden ingenomen in lijn met de uiteindelijke beslissing van de Hoge Raad. Het ligt voor de hand om ook voor deze belastingplichtigen een uitzondering te maken.⁵⁷⁸ Ingrijpen op reeds lopende procedures door middel van wetgeving met terugwerkende kracht ('legislatieve interventie')⁵⁷⁹ zou immers op gespannen voet staan met de scheiding van machten en de *equality of arms*.⁵⁸⁰ Tegengeworpen zou kunnen worden dat daarmee een ongeoorloofd verschil in behandeling wordt gecreëerd met andere belastingplichtigen. Het verschil lijkt mij echter in beginsel te zijn geoorloofd, nu de eerste groep ('actieve') belastingplichtigen en de groep

575 Vgl. voor het laatste punt A-G Wattel in onderdeel 7.21 van zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198. Vgl. ook de Belgische belastingzaak Arbitragehof 7 december 2005, nr. 177/2005, RW 2005/2006, 1251, r.o. B.23: 'de wetgever [vermag] immers niet, op straffe van een van de essentiële beginselen van de rechtsstaat te schenden, de definitief geworden rechterlijke beslissingen in het gedrang te brengen.'

576 Zie uitgebreid bijlage D.5.2.

577 Zie Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, nr. 3, p. 5, en Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 8. Zie ook de reparatiewetgeving aan de orde in CBB 4 juni 2008, AB 2008/345. Ook de Engelse wetgever had in de wetgeving met terugwerkende kracht die ter discussie stond in de bekende zaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*) gezorgd dat de betreffende belastingplichtige die had geprocedeerd, buiten schot bleef (zie r.o. 34). Thuronyi (2003), p. 76 geeft in zijn *comparative tax law* aan dat de zaken waarover de rechter reeds heeft beslist, veelal buiten schot blijven.

578 De Australische auteur Sampford (2006), p. 116 merkt overigens in zijn algemeenheid op dat zowel de burger die de procedure heeft gevoerd als de burgers die al rechterlijke procedures waren gestart voordat de te repareren rechterlijke beslissing werd genomen, normaliter buiten het toepassingsbereik van reparatiewetgeving worden gehouden. McDonnell (2007), p. 2:20 meldt dat in Canada de belastingwetgever in geval de terugwerkende kracht mogelijk ook lopende rechterlijke procedures zou beïnvloeden, soms wel en soms niet een uitzondering maakt voor degenen die reeds procederen.

579 Ook buiten het belastingrecht wordt overigens soms materiële wetgeving door de wetgever van toepassing verklaard op lopende procedures; zie bijvoorbeeld het geval in HR 24 oktober 1975, NJ 1976/137. Verder zij gewezen op de ministeriële regeling van 3 februari 2004, V-N 2004/24.13, waarbij het om een verduidelijkingsregeling met een terugwerkende kracht van ruim negen jaar ging naar aanleiding van een ongewenste uitspraak van een rechtbank en die ook van toepassing was op lopende procedures (vgl. brief van de minister van Sociale Zaken 26 april 2004, V-N 2004/24.13, antwoorden op vragen 4 tot en met 7), maar waarvan de mogelijke strijdigheid met art. 1 Eerste Protocol of art. 6 EVRM uiteindelijk niet aan bod is gekomen omdat de CRvB oordeelde dat de wijziging inderdaad slechts een verduidelijking betrof (CRvB 28 juli 2005, NTFR 2005/1032).

580 Zie uitgebreid bijlage D.5.3. Vgl. ook het gegeven dat de Belgische rechter strengere eisen stelt ingeval een belastingwet met terugwerkende kracht van invloed is op lopende rechterlijke procedures; zie bijv. Arbitragehof 7 december 2005, nr. 177/2005, RW 2005/2006, 1251, r.o. B.18.1: 'De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst. Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht van de wetkrachtige norm tot gevolg heeft dat de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat rechtscolleges verhinderd worden zich uit te spreken, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.'

van belastingplichtigen die pas na de rechterlijke beslissing wakker schrikken, geen gelijke gevallen zijn.⁵⁸¹

Een derde kanttekening is dat het gegeven dat er sprake is van een onverwachte meevaller voor belastingplichtigen geenszins zonder meer meebrengt dat de wetgever zou moeten overgaan tot reparatiewetgeving met terugwerkende kracht. Integendeel, uitgangspunt dient juist te zijn respect van de wetgever voor de beslissingen van de rechter en respect voor de *trias politica*.⁵⁸² Er dient een bijzondere reden te zijn om de *windfall profit* te ontnemen.⁵⁸³ Een bijzondere reden zou kunnen zijn dat het arrest van de Hoge Raad leidt tot een resultaat dat onevenwichtig is, bezien vanuit doel en strekking van de desbetreffende regelgeving, en de achterliggende beginselen. Voor zover ik kan overzien – op basis van bijvoorbeeld het advies van de Raad van State,⁵⁸⁴ de parlementaire behandeling, en de conclusie van de advocaat-generaal in een zaak waarin de reparatiewetgeving werd aangevochten⁵⁸⁵ – was daarvan bijvoorbeeld sprake in het geval van het arrest HR BNB 1997/310.⁵⁸⁶ Wanneer de uitkomst van een arrest – hoewel onverwacht en hoewel wellicht ook een andere beslissing mogelijk was geweest – evenwel goed past binnen doel en strekking, dan is van een bijzondere reden geen sprake. De voorgestelde, maar uiteindelijk ingetrokken, reparatie van het zogenoemde baksteenarrest⁵⁸⁷ en de voltrokken reparatie van het aankoopkosten deelnemingen-arrest⁵⁸⁸ acht ik daarom bijvoorbeeld minder gelukkig voor zover het de terugwerkende kracht betreft.⁵⁸⁹

581 Zie voor het onderscheid tussen ‘wakkers’ enerzijds en ‘slapers’ en ‘dromers’ anderzijds – zij het in de context van alertheid over strijdigheid van wettelijke bepalingen met Europees recht – Lubbers e.a. (2006), par. 7.5. Vgl. voorts de belastingzaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 89 (mogelijk anders: de niet-belastingzaak EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 59). Ook de wetgever maakt soms expliciet onderscheid tussen de actieve en niet-actieve belastingplichtigen; zie bijv. wet van 4 november 2004, Stb. 581, art. II, tweede volzin (hierover: Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 8). Voorts maken rechters bij de beperking van de temporele werking van hun rechtspraak soms onderscheid tussen degenen die voor een zekere datum reeds een juridische procedure waren gestart en degenen die dat niet hadden gedaan (zie bijv. Van Kreveland (2008), p. 206 met betrekking tot de bestuursrechter en p. 211 voor het Hof van Justitie EG).

582 Vgl. Bloembergen (2000), onderdeel 3, Meussen (2004), p. 3 en Gribnau (2004).

583 Vgl. McDonnell (2007), p. 2:15-16.

584 De Raad van State ‘acht reparatie van de door de Hoge Raad geconstateerde lacune geboden; daarmee wordt rechtsonzekerheid, die thans kan ontstaan bij zowel de desbetreffende burgers, als de betrokken bestuursorganen, voorkomen’ (Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, A, p. 1).

585 Zie met name onderdeel 7.9 en 7.15 van de conclusie van A-G Wattel voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198, waarin de A-G aangaf de terugwerkende kracht aanvaardbaar te achten en in dat verband onder meer opmerkte dat het geenszins onredelijk was dat aan de desbetreffende lusten voor belanghebbenden ook de lasten verbonden werden c.q. bleven.

586 Wet van 29 april 1998, Stb. 267; Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, nr. 3, p. 3-5. Voor zover ik kan overzien op basis van de argumenten genoemd in de brief van de minister van Sociale Zaken van 26 april 2004, V-N 2004/24.13, vraag 3, was er ook bij de ministeriële regeling van 3 februari 2004, V-N 2004/24.13, sprake van een dreigende onevenwichtige situatie naar aanleiding van een uitspraak van een rechtbank.

587 Zie over dit wetsvoorstel par. 1.1.

588 Wet van 4 november 2004, Stb. 581. Kritisch ook de Raad van State (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 4, p. 5-9), alsmede Barmantlo en Van Wordragen (2003), p. 4 die het door de staatssecretaris aangedragen ‘geen voordeel wegnemen’-criterium ‘volstrekt ondeugdelijk noemen’. Ik zou – zo moge reeds uit voorgaande blijken – niet zover willen gaan om dat criterium in zijn algemeenheid als ondeugdelijk aan te merken.

589 Moeilijk(er) te beoordelen – althans voor mij omdat ik te weinig inzicht heb in de inhoudelijke materie – is de reparatie van het zogenoemde coming-backservice-arrest (wet van 10 december 1975, Stb. 680; Kamerstukken II, 1973-1974, 13 004, nr. 3, p. 6-7) waaraan terugwerkende kracht werd verleend en waarbij tevens de bijplustechniek werd gebruikt; moeilijk omdat enerzijds het een arrest op het gebied van goed koopmansgebruik betrof (contra-omstandigheid; zie par. 11.8.6) en anderzijds de budgettaire gevolgen groot waren en de literatuur (zie bijv. Van Dijk (1974) en Hofstra/Stevens (1998), p. 285-286) blijk ervan geeft dat er verschillend over kan worden gedacht of dit arrest nu wel een gelukkige was.

Tot slot zij opgemerkt dat de omstandigheid van een *windfall profit* kan samenhangen met de omstandigheid van voorzienbaarheid (i.e. gegeven de onverwachte uitkomst was ingrijpen door de wetgever te voorzien).⁵⁹⁰ Verder kan het gelijkheidsbeginsel een argument zijn voor het (gedeeltelijk) verlenen van terugwerkende kracht om te voorkomen dat het kunnen genieten van de voordelige uitkomst van het arrest van de Hoge Raad afhangt van het al dan niet reeds onherroepelijk opgelegd zijn van een aanslag (vergelijk par. 6.3.5).⁵⁹¹

11.17.5 Contra-omstandigheid: compensatie

Compensatie kan een contra-omstandigheid zijn. Indien en voor zover belastingnadeel van een wijziging wordt gecompenseerd, heeft dat een negatieve invloed op de grootte van het gewicht dat de omstandigheid 'nadeel' aan het rechtszekerheidsbeginsel geeft. Compensatie kan zich in verschillende vormen voordoen.

Ten eerste kan tegenover het nadeel een voordeel staan.⁵⁹² Aan het nadeel *an sich* wordt niet tegemoetgekomen, maar de 'schok' van de wijziging wordt door het voordeel wel gedempt. Een extreem voorbeeld zou zijn de invoering van een *flat tax* vergezeld met het schrappen van veel aftrekposten, waardoor een flinke tariefdaling mogelijk wordt gemaakt. Bij het voorzien in eventuele overgangsmaatregelen in verband met het schrappen van aftrekposten, zou rekening kunnen worden gehouden met de compensatie in de vorm van de tariefdaling. In de jurisprudentie en jurisprudentie zijn concrete voorbeelden te vinden van situaties waarin de omstandigheid 'compensatie' is aangevoerd door de regelgever, of is meegewogen door de rechter, als een argument om niet in eerbiedigende werking te voorzien. Te denken⁵⁹³ valt aan de vervanging van de 35%-regeling door de 30%-regeling welke vervanging ook van toepassing was voor beschikkingen die onder de 35%-regeling waren afgegeven, waarbij de compensatie onder meer bestond uit de tariefsverlaging die gepaard ging met de vervanging van de Wet IB 1964 door de Wet IB 2001.⁵⁹⁴ en het vervallen van het gunstige (oude) overgangsregime voor kapitaalverzekeringen met een lijfrenteclausule, waarbij als compensatie voor het niet meer aftrekbaar zijn van de

⁵⁹⁰ Zie par. 11.4.5.

⁵⁹¹ Zie bijv. Stevens (2002), p. 1338. Verder zij erop gewezen dat de Raad van State weliswaar fundamentele kritiek op het (later ingetrokken) wetsvoorstel ter reparatie van het baksteenarrest had, maar wel grond zag voor een beperkte reparatie voor oudere belastingjaren (en daarmee kennelijk voor terugwerkende kracht) in verband met, in mijn woorden, het gelijkheidsbeginsel (zie Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B, p. 6-7). Met verwijzing naar dit laatste deel van het advies van de Raad van State achtte de staatssecretaris het bij de wet ter reparatie van het aankoopkosten deelnemingen-arrest gerechtvaardigd om gedeeltelijk in reparatie met terugwerkende kracht te voorzien (zie Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 9 en nr. 10, p. 3). Zie verder voor het argument van het gelijkheidsbeginsel ten faveure van terugwerkende kracht bijvoorbeeld (ter zake de bijplusteknik) Kamerstukken II, 1973-1974 en 1974-1975, 13 004, nr. 3, p. 7, nr. 5-6, p. 46-47, nr. 11, p. 21.

⁵⁹² Vgl. Schuiver-Bravenboer (2006a), p. 995 die over de compensatiegedachte spreekt: 'het nadeel van een wetwijziging wordt gecompenseerd door het voordeel van een andere wijziging.'

⁵⁹³ Het compensatie-argument werd voorts aangevoerd bij de afwijzing van compartimentering in geval van een tariefstijging van 20% naar 25% (Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 7, p. 13) en in geval van de afschaffing van het bijzondere tarief voor stakingswinsten (Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 514). Voorts komt het compensatie-argument impliciet terug in de motivering van het algemene uitgangspunt bij de invoering van de Wet IB 2001 om in beginsel niet te voorzien in eerbiedigende werking voor bestaande spaar-, beleggings- en levensverzekeringsproducten; motivering daarvoor was dat anders een dubbel voordeel zou worden genoten: niet alleen het voordeel van lagere tarieven, maar ook dat van eerbiedigende werking (Kamerstukken II, 1998-1999, 26 728, nr. 3, p. 14).

⁵⁹⁴ Vgl. HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43, met kritische noot van Zwemmer, in welk arrest een dwarsverband met de omstandigheid 'voorzienbaarheid' naar voren komt: omdat er een aanzienlijke verlaging van het tarief was, mochten de burgers in redelijkheid verwachten dat de bestaande regeling geheel ongemoeid zou worden gelaten. Zie ook Lubbers en Vording (2005), p. 138-139.

premies in Box 1 werd genoemd dat de uitkeringen te zijner tijd ook niet in Box 1 worden belast.⁵⁹⁵

Een andere vorm is dat het nadeel *an sich* wordt gemitigeerd door middel van bepaalde overgangswetgevingstechnieken. Strikt genomen is er dan niet zozeer sprake van compensatie als contra-omstandigheid, maar houdt de inzet van een van die wetgevingstechnieken een soort compensatie in en is die inzet derhalve juist een *uiting* van de omstandigheid dat het belastingnadeel zonder die wetgevingstechniek (te) groot zou zijn. Hoewel het gebruik van elke vorm van eerbiedigende werking als een uiting kan worden gezien van het meewegen van de omstandigheid 'belastingnadeel' en hoewel de overgangswetgevingstechnieken ook een uitdrukking kunnen zijn van het meewegen van andere omstandigheden die een positieve invloed hebben op het gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel, komt in de volgende overgangswetgevingstechnieken in het bijzonder naar voren de bedoeling om een verzachting aan te brengen met betrekking tot de 'schok' die er anders zou zijn bij een abrupte wijziging. In de eerste plaats kan worden gedacht aan zogenoemde afbouwregels en ingroeiregels,⁵⁹⁶ die met elkaar gemeen hebben dat het oude recht gefaseerd terugtreedt en het nieuwe recht gefaseerd intreedt met betrekking tot de reeds bestaande rechtstoestanden (zie ook par. 2.6.2). Een tweede voorbeeld is de zogenoemde bevroezingsmethode. Deze methode wordt wel gebruikt in de 'winstsfeer' ingeval waarderingsregels wijzigen, om te voorkomen dat belastingplichtigen met een plotselinge opwaarderingwinst zouden worden geconfronteerd als gevolg van die wijziging.⁵⁹⁷ Een derde vorm is dat een relatief gunstig regime wordt gecreëerd om bestaande rechtstoestanden af te wikkelen⁵⁹⁸ of om aan onverwachte belastingverplichtingen te voldoen.⁵⁹⁹ Tot slot merk ik op dat, zoals eerder in par. 7.2.5 gezien, vooral rechtseconomen het verlenen van schadevergoeding zien als een te prefereren alternatief boven (een vorm van) eerbiedigende werking of uitgestelde werking. Als ik het goed overzie, wordt in Nederland, bij wijzigingen in de belastingregelgeving, door de wetgever niet voorzien in daadwerkelijke schadevergoeding. Oorzaak daarvan is naar ik aanneem enerzijds dat de

⁵⁹⁵ HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102.

⁵⁹⁶ Bij de invoering van de Wet IB 2001 zijn bijvoorbeeld in verband met verschillende wijzigingen (bijvoorbeeld in verband met de aanpassing van de stakingsvrijstelling/af trek) ingroeiregels dan wel afbouwregels getroffen, zie het overzicht bij Schuver-Bravenboer (2006), p. 91-96. In een afbouwregeling werd voorts voorzien bij de afrekbeperking van consumptieve rente onder de Wet IB 1964 (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. X; Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, nr. 3, p. 29 en 100). Verder zij opgemerkt dat de Hoge Raad in HR 1 februari 2008, BNB 2008/106 niet voorzag in een vorm van eerbiedigende werking, ondanks dat hij ten nadele van belastingplichtigen omging (in welk geval hij pleegt in een overgangsregel te voorzien; zie HR 13 november 1991, BNB 1992/109, HR 18 december 1991, BNB 1992/181 en HR 28 juni 2000, BNB 2000/275), voor welk afzien mogelijk een reden was dat de fiscus en de betrokken belanghebbende een ingroei-regeling hadden afgesproken voor het geval de fiscus de (proef)procedure zou winnen.

⁵⁹⁷ Zie bijv. art. 31d Wet VPB 1969 ingevoerd bij wet van 18 december 2003, Stb. 526 en hierover (alsmede voor term 'bevroezingsmethode') Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 72.

⁵⁹⁸ Zo werd bij een wijziging van art. 28 Wet VPB 1969 erin voorzien dat wanneer een vennootschap, in verband met de wijziging, ervoor kiest haar status als beleggingsinstelling op te geven, een gematigd belastingtarief van 15% van toepassing was op de herbeleggingsreserve en de afrondingsreserve die als gevolg van het statusverlies tot de winst van het eerste jaar na het statusverlies behoren (wet van 13 december 1996, Stb. 652, art. XII; Kamerstukken II, 1996-1997, 24 761, nr. 3, p. 100-101); bij een eerdere wijziging van art. 28 Wet VPB 1969 was aanvankelijk voorzien in een stapsgewijze afrekening van de reserves tegen het normale tarief in eerst vijf en later acht jaar, maar werd uiteindelijk (door aanvaarding van een daartoe strekkend amendement) voorzien in een directe afrekening tegen 15% (wet van 21 juni 1990, Stb. 331, art. II en IV; Kamerstukken, 1987-1988 en 1989-1990, 20 701, B, p. 2-5, nr. 3, p. 14, nr. 15, nr. 21, en nr. 78b, p. 1, en Handelingen II, 1989-1990, d.d. 4 december 1989, UC-4, en d.d. 12 december 1989, nr. 21, p. 684).

⁵⁹⁹ In de wet die constructies met onroerende zaken in de omzetbelasting bestreed, was in verband met de terug te betalen voorbelasting voorzien in terugbetaling in tien jaar in plaats van ineens omdat terugbetaling ineens problematisch kon zijn wanneer daarmee geen rekening was gehouden (wet van 18 december 1995, Stb. 659, art. V, lid 6; Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. 3, p. 30 en 40).

wetgever de voorkeur geeft aan een tegemoetkoming in de vorm van eerbiedigende werking boven schadevergoeding in verband met het directe nadelige kaseffect van de laatste, en anderzijds dat de aard van (wijzigingen in) het belastingrecht ook steeds toelaat eerbiedigende werking te verlenen wanneer een tegemoetkoming nodig wordt geacht.⁶⁰⁰

11.18 SAMENVATTING

In dit hoofdstuk heb ik aangegeven welke omstandigheden relevant zijn voor de afweging die de fiscale overgangswetgever dient te maken. Daarbij is uitgegaan van een tweebelangstrijd tussen enerzijds het rechtszekerheidsbeginsel dat pleit voor het honoreren van door het oude recht gewekte verwachtingen en anderzijds 'tegenbelangen' die ervoor pleiten dat het nieuwe recht zo breed mogelijk van toepassing is. Van de genoemde omstandigheden is aangegeven in hoeverre de omstandigheid als relevant is aanvaard in het juridische discours. Verder ben ik op een aantal omstandigheden uitgebreider ingegaan. Ik volsta hier met het geven van een kort overzicht van de diverse omstandigheden en de invloed van elk van de omstandigheden op de belangenafweging. Ik wijs erop dat in de conclusie van dit onderzoek een schematisch overzicht (een tabel) is gegeven van de omstandigheden uit de omstandighedencatalogus.

Een algemene relevante omstandigheid is het rechtsgebied, nu de aard en typische kenmerken van een rechtsgebied de te maken afweging kleuren. Het belastingrecht heeft enkele typische kenmerken, te weten (i) de asymmetrische rechtsbetrekking, (ii) de ingreep op de financiële positie van burgers en (iii) de overheid als direct belanghebbende, die het belang van rechtszekerheid van burgers onderstrepen. Daartegenover staat het gegeven dat belastingregelgeving relatief vaak verandert, waardoor juist in het belastingrecht geldt dat burgers niet te zeer op de onveranderlijkheid van wetgeving mogen vertrouwen. Voorts is een kenmerk voor de belangenafweging op fiscaal terrein dat er vrijwel steeds een 'tegenbelang' is, te weten het financiële belang van de overheid. Relevant is verder de aard van de desbetreffende belasting, zonder dat dit betekent dat in zijn algemeenheid kan worden aangegeven dat bij de ene belasting relatief meer of minder gewicht aan het rechtszekerheidsbeginsel toekomt dan bij een andere belasting.

Een omstandigheid die een positieve invloed op de tegenbelangen heeft, is de omstandigheid dat er 'aankondigingseffecten' te verwachten zijn. Deze omstandigheid is vooral relevant voor de vraag of het instrument 'wetgeven per persbericht' moet worden ingezet.

Een omstandigheid die gewichtsverlagend effect op het rechtszekerheidsbeginsel heeft, is de omstandigheid dat een wijziging voorzienbaar is. Het antwoord op de vraag in hoeverre een wijziging voorzienbaar is, hangt af van verschillende factoren. Een van de factoren die de (mede)wetgever zelf in de hand heeft, is wanneer een wijziging reeds is aangekondigd per persbericht. Omdat enerzijds het zogenoemde 'wetgeven per persbericht' niet ongebruikelijk is en een nuttig instrument kan zijn, maar anderzijds er ook bezwaren klevan aan het gebruik van dit instrument, is aan het fenomeen 'wetgeven per persbericht' een aparte, uitgebreide, paragraaf gewijd.

Het gedrag van belastingplichtigen kan zowel een positieve als een negatieve invloed hebben op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Een positieve invloed heeft de omstandigheid 'dispositie', dat wil zeggen wanneer belastingplichtigen een bepaalde transactie hebben verricht waarbij ze zijn afgegaan op het op dat moment van toepassing zijnde recht, terwijl die handeling niet was verricht indien de wijziging bekend was geweest. Een negatieve invloed heeft de omstandigheid dat 'fiscale grensverkenning' aan de orde is; enerzijds is een wijziging van de regelgeving meer voorzienbaar en zijn ver-

600 Dit laatste kan anders zijn bij wijzigingen op andere rechtsgebieden; het verlenen van eerbiedigende werking (i.e. het gedeeltelijk continueren van een bestaande praktijk) kan onverenigbaar zijn met het doel van de desbetreffende wijziging, waardoor schadevergoeding het enige alternatief voor een tegemoetkoming kan zijn. Vgl. HR 18 januari 1991, NJ 1992/638 (*Leffers/Staat*).

wachtingen redelijkerwijs minder 'eerbiedwaardig' en anderzijds komt meer gewicht toe aan de 'tegenbelangen'.

Wanneer de (mede)wetgever de (proactieve of reactieve) zorgplicht schendt, heeft dat een positieve invloed op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Schending van de zorgplicht kan fungeren als een 'contra-omstandigheid' in situaties waarin er andere omstandigheden of belangen zijn die de 'tegenbelangen' extra gewicht geven en aanleiding zijn voor reparatiewetgeving (zoals wetgeving om fiscale grensverkenning tegen te gaan, wetgeving naar aanleiding van onwelgevallige jurisprudentie van de Hoge Raad en wetgeving ter reparatie van evidente omissies).

Een omstandigheid waarmee voorts rekening dient te worden gehouden bij het vormen van overgangsrecht zijn uitlatingen door de staatssecretaris. Eerdere uitlatingen – bijvoorbeeld dat bepaald misbruik zal worden bestreden – kunnen een wijziging meer voorzienbaar maken en daarmee het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel vermindern. Maar ook andersom: wanneer een toezegging is gedaan dat een bepaald regime zal worden gecontinueerd, weegt dat ten faveure van het rechtszekerheidsbeginsel mee. Gedrag van de overheid is ook van belang in de zin dat eerder gemaakte afwegingen door de wetgever in het kader van overgangsrechtsvorming van invloed kunnen zijn op het overgangsrecht van nieuwe wijzigingen. Wanneer de voorliggende overgangssituatie vergelijkbaar is met een eerdere overgangssituatie, pleit het beginsel van consistentie voor vergelijkbaar overgangsrecht. De omstandigheid dat er een vergelijkbare overgangssituatie bestaat waarvoor de wetgever eerder overgangsrecht heeft gevormd, dient daarom ten minste meegewogen te worden.

Voorts is van belang dat de overgangswetgever nagaat of de te wijzigen regel bijzondere kenmerken heeft die van invloed zijn op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel. Er zijn bijzonderheden die ten faveure van de 'tegenbelangen' pleiten, zoals de omstandigheid dat de oude regel een evidente omissie bevat of, vaak samenhangend, de omstandigheid dat de te wijzigen regel onduidelijk is. Het is ook mogelijk dat de oude regel bijzondere kenmerken heeft die ten faveure van het rechtszekerheidsbeginsel pleiten. Zo komt extra gewicht toe aan verwachtingen gewekt door de oude regel ingeval (i) in de te wijzigen regelgeving was vastgelegd dat transacties worden afgewikkeld volgens het regime dat van toepassing is ten tijde van het aangaan van een transactie, (ii) de oude regel betrekking had op een gebied waarbij langetermijnplanning van belang is, of (iii) de oude regel een uitdrukkelijke standpuntbepaling bevat zoals een vrijstelling. Verder kan een termijn in de regel erop duiden dat extra gewicht dient toe te komen aan verwachtingen die betrekking hebben op die termijn. De omstandigheid dat een regel een sterk beleidsmatig karakter heeft, is relevant, zij het niet eenduidig in een richting wijzend. Enerzijds is meer voorzienbaar dat een dergelijke regel in de toekomst gewijzigd of ingetrokken wordt; anderzijds speelt juist bij een dergelijke regel vaak dat belastingplichtigen kunnen hebben gedisponeerd. Per saldo weegt naar mijn mening het tweede aspect in beginsel zwaarder.

Een nieuwe regel kan met zich brengen dat rechtsgevolgen worden verbonden aan rechtsfeiten die, al dan niet gedeeltelijk, kunnen worden toegerekend aan de periode voorafgaande aan de inwerkingtreding van de wijziging. Voor zover toerekening mogelijk is, komt meer gewicht aan het rechtszekerheidsbeginsel toe. In dit kader ben ik onder meer ingegaan op de compartimenteringsleer en de toepassing van de bijplustechniek. Verder dient meegewogen te worden of een rechtspositie aan de orde is die geformaliseerd is. Bij een dergelijke rechtspositie is een sprong van objectieve naar subjectieve rechtszekerheid gemaakt. Aan verwachtingen die gebaseerd zijn op de geformaliseerde rechtspositie komt daarom extra gewicht toe.

De mate waarin aanpassing mogelijk is, is een omstandigheid die vooral van belang is wanneer de omstandigheid 'dispositie' speelt. Is aanpassing niet mogelijk dan versterkt dat het extra gewicht dat de omstandigheid 'dispositie' geeft aan het rechtszekerheidsbeginsel. Is aanpassing wel mogelijk dan is dat een contra-omstandigheid.

Nauw verband houdend met de omstandigheid in hoeverre aanpassing mogelijk is, is de omstandigheid 'onafgerond complex van transacties'. Omdat bij de aanvang van een com-

plex van transacties normaliter een inschatting over de rechtsgevolgen is gemaakt op basis van het dan van toepassing zijnde recht, terwijl aanpassing veelal moeilijk is wanneer het recht wijzigt gedurende de voltooiing van het complex, komt aan het rechtszekerheidsbeginsel extra gewicht toe.

Tot slot zijn voor het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel van belang de hoegrootheid en de aard van het nadeel van de wijziging. Hoe groter het nadeel, hoe meer relatief gewicht toekomt aan het rechtszekerheidsbeginsel. Daarbij is relevant of en in hoeverre het nadeel wordt gecompenseerd door voordelen van de wijziging. Verder is de aard van het nadeel in die zin relevant dat ten faveure van het rechtszekerheidsbeginsel meeweegt wanneer het nadeel 'dispositieschade' betreft en dat minder relatief gewicht toekomt aan het rechtszekerheidsbeginsel wanneer het nadeel bestaat uit het wegnemen van een 'windfall gain'.

Hoofdstuk 12 *Confrontatie met wetgevingspraktijk*

12.1 INLEIDING

De voorgaande hoofdstukken waren betrekkelijk theoretisch en abstract van aard. De bevindingen van mijn onderzoek leveren echter ook concrete aanknopingspunten op voor de fiscale overgangswetgevingspraktijk. Dit laat ik in dit hoofdstuk zien enerzijds door mijn bevindingen te vergelijken met de wetgevingspraktijk en met name de notitie van de staatssecretaris over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking¹ en anderzijds door aanbevelingen te geven en overgangsrechtelijke vuistregels te formuleren.²

In par. 12.2 geef ik algemeen commentaar op de notitie.³ Eerst ga ik in op het algemene kader van de notitie. Vervolgens komt het gebrek aan vuistregels in de notitie aan de orde, waarbij ik vooruitlopend op de daaropvolgende paragrafen enige algemene opmerkingen plaats over overgangsrechtelijke vuistregels. Daarna ga ik in twee afzonderlijke paragrafen in op de wetgevingpraktijk met betrekking tot formeel terugwerkende kracht (par. 12.3) en met betrekking tot onmiddellijke werking en eerbiedigende werking (par. 12.4). Beide paragrafen kennen een vergelijkbare opbouw: eerst wordt algemeen commentaar gegeven op de wetgevingspraktijk en de inhoud van de notitie, vervolgens worden aanbevelingen geformuleerd, waarna afgesloten wordt met vuistregels.

12.2 ALGEMEEN

12.2.1 Algemeen kader van de notitie

Zowel in de notitie van de staatssecretaris als in beslissingen in concrete overgangswetgevingscasus komt naar voren dat de (mede)wetgever het vraagstuk welk overgangsrecht het meest gepast is, plaatst in het kader van een belangenafweging. Dit houdt onder meer in dat formeel terugwerkende kracht niet ten principale wordt afgewezen, maar dat voor de vraag of formeel terugwerkende kracht geoorloofd is een afweging moet worden gemaakt tussen het rechtszekerheidsbeginsel en andere belangen. Ook de vraag of onmiddellijke werking dan wel (een vorm van) eerbiedigende werking gepast is, wordt als een kwestie van belangenafweging gezien. De notitie geeft als uitgangspunten dat wetgeving onmiddellijke werking heeft en dat geen terugwerkende kracht aan wetgeving wordt verleend.

Dit algemene kader van de notitie stemt overeen met de bevindingen van mijn onderzoek. Zowel het perspectief dat overgangsrecht neerkomt op een belangenafweging, de (impliciete) opvatting dat het rechtszekerheidsbeginsel niet absoluut is, als de uitgangspunten

1 Notitie Staatssecretaris (1996).

2 Zoals steeds richt ik mij op het vraagstuk van overgangsrecht ingeval materieelrechtelijke belastingwetgeving ten nadele van belastingplichtigen wijzigt. Overgangsrechtelijke vraagstukken bij wijzigingen op het gebied van het formele belastingrecht en bij wijzigingen die gunstig zijn voor belastingplichtigen, blijven buiten beschouwing.

3 Zoals in bijlage A.3.3 aangegeven, is de notitie formeel vervallen, maar heeft zij in het juridisch en wetgevend discours toch veel gewicht.

van onmiddellijke werking en van geen terugwerkende kracht, zijn naar mijn mening juist (hoofdstuk 3 tot en met 6). Met betrekking tot de genoemde uitgangspunten verdient wel opmerking dat slechts beperkt motiveerbaar is *waarom* die uitgangspunten juist zijn, hetgeen verband houdt met de problematiek van incommensurabiliteit (par. 6.2.7). Van belang is daarom ook of de uitgangspunten in het juridische discours worden onderschreven, hetgeen *grosso modo* het geval is (par. 10.3).

12.2.2 Gebrek aan vuistregels

De staatssecretaris heeft in zijn notitie volstaan met het formuleren van de genoemde uitgangspunten en het aangeven van relevante factoren voor de te maken belangenafweging. In de notitie zijn geen vuistregels gegeven, ook niet voor typen wijzigingen die met regelmaat voorkomen. Dat is naar mijn mening een gemis (te kans). Het beginsel van consistentie brengt mee dat bij vergelijkbare typen wijzigingen in beginsel dient te worden voorzien in vergelijkbaar overgangsrecht; ontwikkeling van overgangsrechtelijke vuistregels is daarom gewenst (par. 8.6). Mijn kritiek op de notitie van de staatssecretaris is dan ook niet zozeer dat de staatssecretaris zichzelf een *carte blanche* zou hebben gegeven⁴ – al laat de notitie op zich inderdaad veel ruimte,⁵ maar dat is gegeven de complexiteit van de problematiek van overgangsrechtsvorming haast onvermijdelijk. Kritiekpunt is vooral dat de notitie geen vuistregels geeft, terwijl de wetgevingspraktijk naar mijn mening leert dat (i) zulks voor bepaalde situatietypen wel degelijk mogelijk is en, samenhangend, (ii) feitelijk soms wel vuistregels worden gehanteerd. Ik kom daarop terug in par. 12.3 en 12.4.

12.2.3 Enige opmerkingen over overgangsrechtelijke vuistregels

In par. 12.3 en 12.4 formuleer ik enige overgangsrechtelijke vuistregels. Vooruitlopend daarop en in aanvulling op hetgeen ik in par. 9.3.5 in meer theoretische zin heb opgemerkt over vuistregels, plaats ik hier enige algemene opmerkingen.

Vuistregels op het gebied van fiscaal wettelijk overgangsrecht zullen veelal betrekkelijk ‘zacht’ zijn in de zin dat zij veeleer een initiële oplossingsrichting aangeven dan een dwingend resultaat voorschrijven. Een reden daarvoor is de complexiteit van rechtsvorming op het gebied van fiscaal wettelijk overgangsrecht. In par. 8.4.5 is gemotiveerd dat vanwege deze complexiteit voorrangregels voor fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming in beginsel niet geschikt zijn. Vooral van belang is dat het aantal en het gewicht van de ‘tegenbelangen’ variëren per wetgevingsgeval. Uit hoofdstuk 11 komt naar voren dat er nog twee extra factoren zijn die bijdragen aan de complexiteit. Ten eerste blijkt uit de inhoud van de omstandighedenencatalogus dat het aantal omstandigheden dat in potentie van belang is voor de afweging die bij overgangsrechtsvorming dient te worden gemaakt, betrekkelijk groot is. Ten tweede is van een alles-of-niets karakter van een omstandigheid vaak geen sprake. Veel omstandigheden hebben een gradueel karakter (bijvoorbeeld ‘voorzienbaarheid’) of hebben het kenmerk van een grootheid (bijvoorbeeld ‘nadeel’). Het gewicht van een omstandigheid kan derhalve variëren per wetgevingsgeval.

Een tweede opmerking is dat de *inhoud* van vuistregels veelal een beleidsmatige en (rechts)politieke kant heeft. Met een juridische analyse kunnen weliswaar belangen

4 Zie in die zin bijv. Harkema (1996), p. 2112 en Kappelle (2000), p. 59, alsmede bijv. Handelingen II, 1996-1997, d.d. 24 juni 1996, nr. 96, p. 6700.

5 Vooral met betrekking tot de periode van terugwerking worden er in feite nauwelijks grenzen gesteld. Uitgangspunt is weliswaar de ‘voorzienbaarheid’ van de terugwerkende kracht, maar ten eerste kan die voorzienbaarheid volgens de notitie ook (behalve door aankondiging van het wetsvoorstel per persbericht) aanwezig zijn wanneer er sprake is van wetgeving die ‘anderszins al voorzienbaar was’ en ten tweede wordt expliciet de mogelijkheid opengelaten dat terugwerkende kracht zich kan uitstreken tot een moment voordat de desbetreffende maatregel voorzienbaar was.

(rechtszekerheid, gelijkheid, doel van de wijziging, uitvoeringsaspecten, etc.) en omstandigheden (voorzienbaarheid, aankondigingseffecten, grensverkenning, etc.) die in een bepaald situatietype relevant zijn, worden blootgelegd. Een juridische analyse is echter normaliter geen zuiver deductief proces dat uitmondt in een of meer vuistregels. Wanneer na analyse tegengestelde argumenten resteren die niet evident voor elkaar onderdoen, is het resultaat van de te maken afweging niet te verantwoorden als een dwingende resultante van argumenten. Dit houdt verband met de problematiek van incommensurabiliteit van belangen en met het feit dat het toekennen van gewicht aan de belangen en de omstandigheden (en daarmee het afwegen) voor een deel een beleidsmatige en rechtspolitieke activiteit is (vergelijk par. 3.5.5).⁶ In par. 12.2.4 hierna illustreer ik dit laatste met een voorbeeld. Dat een vuistregel een beleidsmatige en politieke component heeft, dient men in het achterhoofd te houden bij lezing van par. 12.3 en 12.4 wanneer ik daar aangeef een bepaalde vuistregel voor te staan. De inhoud van die vuistregel heeft dan weliswaar haar achtergrond en fundament in het verrichte onderzoek, maar hij is geen dwingende resultante van het onderzoek; men kan er ook anders over denken.

Ten derde merk ik op dat het, gegeven dat een wijziging in de regelgeving soms zeer complex is en/of een sterk politiek karakter kan hebben (denk aan grote belastingherzieningen of een eventuele afschaffing van de hypotheekrenteaftrek; vergelijk par. 9.2.5 en 9.3.5), een illusie is om het terrein van fiscale overgangsrechtsvorming volledig met vuistregels te willen bestrijken. Ik sta mede daarom, vooral met betrekking tot de problematiek van materieel terugwerkende kracht, een soort inductieve benadering voor: niet alleen trachten om vanuit een abstract perspectief tot vuistregels te komen (zoals bijvoorbeeld bij de vuistregel van compartimentering; par. 11.13 en 12.4), maar vooral ook concrete vergelijkbare overgangswetgevingscasus als startpunt nemen.⁷ Vanuit dergelijke overgangswetgevingscasus kan worden getracht te destilleren welke vuistregels *de facto* worden gehanteerd door de wetgever of aan te geven welke vuistregels zouden moeten worden gehanteerd.

Tot slot wijs ik op het belang van verbetering van de kwaliteit van de jurisprudentie op het gebied van overgangsrecht om een verdere ontwikkeling van vuistregels mogelijk te maken. Met die kwaliteit doel ik in dit verband niet zozeer op de kwaliteit van het uiteindelijke overgangsrechtelijke product (dat uiteraard goed moet zijn) maar vooral op de kwaliteit van de motivering van de gemaakte afweging in de toelichting bij wetsvoorstellen. Daarbij speelt evenwel het probleem dat veelal overgangsrecht zelf reeds weinig en/of pas in een laat stadium aandacht krijgt tijdens het wetgevingsproces (par. 4.3.3), waardoor ook de motivering van de overgangsrechtelijke keuzes en afwegingen die zijn gemaakt, niet zelden summier is. Bij de motivering van een afweging zou idealiter moeten worden aangegeven welke belangen en omstandigheden in aanmerking zijn genomen en, voor zover mogelijk, waarom de desbetreffende afweging is gemaakt (vergelijk par. 9.2.4). Het is van belang dat niet alleen de omstandigheden worden genoemd die ten faveure van de gemaakte afweging pleiten, maar ook de omstandigheden die in een andere richting wijzen. Alleen dan is de motivering transparant, kan het parlement de afweging beoordelen en kan jurisprudentie van de wetgever zich goed ontwikkelen.

Situaties waarbij vooral winst kan worden behaald, zijn – wellicht opvallend – juist situaties waarin de wetgever verwachtingen die door het oude recht zijn gewekt, honoreert. Wanneer voorgesteld wordt om wetgeving niet gepaard te laten gaan met terugwerkende kracht of om wetgeving gepaard te laten gaan met eerbiedigende werking (of een andere overgangsregel), is uit de memorie van toelichting veelal niet duidelijk op te maken, waarom niet voor terugwerkende kracht respectievelijk waarom niet voor exclusieve wer-

6 Dat de afweging van de verschillende belangen in geval van wettelijk overgangsrecht grotendeels op het terrein van de politiek ligt, wordt bijv. benadrukt door Knigge (1984), p. 140-142. Zie ook Leijten (1972), p. 390, Christiaanse (1990), p. 1573, Albert (2005), p. 223, en Stevens (2005), p. 54-55.

7 Vergelijk ook de in par. 9.3.3 genoemde vergelijkingsmethode.

king is gekozen. Aangezien vervolgens tijdens parlementaire behandeling daaraan veelal ook geen aandacht wordt besteed – waarschijnlijk juist omdat de rechtszekerheid niet in het geding is – blijft de achtergrond van de gemaakte afweging onduidelijk. Weliswaar ligt het gelet op het voorrangsbeginsel van het verbod van terugwerkende kracht niet bepaald voor de hand om te motiveren waarom niet voor terugwerkende kracht is gekozen, maar dat is niet steeds het geval. Ingeval bijvoorbeeld de wetswijziging een reparatie betreft in verband met een evidente ommissie of in reactie op ‘fiscale grensverkenning’, zou het wel degelijk inzichtelijk zijn, en de ontwikkeling van jurisprudentie ten goede komen, om kennis te hebben van de motivering waarom niet het instrument ‘wetgeven per persbericht’ is ingezet. Soms wordt immers in een dergelijk geval wél naar dat instrument gegrepen. Evenzo is de motivering soms summier wanneer in eerbiedigende werking (of in een andere overgangsregel) wordt voorzien voor bestaande overeenkomsten.⁸ Mede omdat het ook voorkomt dat in een dergelijk geval niet in eerbiedigende werking wordt voorzien, is een enkele verwijzing naar het feit dat bestaande overeenkomsten aan de orde zijn, onvoldoende. Daarbij dient voorts te worden bedacht dat het verlenen van eerbiedigende werking geenszins zonder meer ‘goed’ is, omdat er immers maatschappelijke kosten aan verbonden zijn in de zin dat het ‘nieuwe recht’ in zoverre niet effectief wordt (par. 6.2.5, 7.2.3 en 7.3.1).

12.2.4 Voorbeeld beleidsmatige en rechtspolitieke kant van een vuistregel

Zoals in par. 12.2.3 aangegeven hebben vuistregels gedeeltelijk een beleidsmatige en rechtspolitieke kant. In deze paragraaf illustreer ik dit met een voorbeeld, dat ziet op de vraag naar de lengte van de periode van terugwerkende kracht, wanneer de wetgever terugwerkende kracht aan wetgeving verleent die gericht is tegen ‘fiscale grensverkenning’. In par. 12.3 geef ik zelf als vuistregel dat die periode beperkt zou moeten zijn tot het moment van aankondiging van het wetsvoorstel. Daarover kan echter ook anders worden gedacht.

Ingeval terugwerkende kracht wordt verleend aan wetgeving die is gericht tegen fiscale grensverkenning, pleegt de wetgever de periode van terugwerking te beperken tot het moment waarop de wijziging met terugwerkende kracht is aangekondigd. Deze beperking is reeds niet zonder meer evident, omdat de notitie van de staatssecretaris wel degelijk de ruimte biedt voor een langere periode van terugwerking.⁹ Ook rechtstheoretisch is een langere periode niet onverdedigbaar gelet op enerzijds het feit dat aan rechtszekerheid minder gewicht toekomt wanneer de grenzen van het recht en daarmee de rechtsonzekerheid wordt opgezocht, terwijl anderzijds het materiële gelijkheidsbeginsel en het ‘doel van het recht’ worden gediend wanneer tegen de grensverkenning wordt opgetreden (par. 11.7). Een argument tegen de huidige wetgevingspraktijk is bovendien dat van haar in zoverre geen *incentive* tegen fiscale grensverkenning uitgaat, omdat de periode tot het moment van aankondiging ongemoeid wordt gelaten (par. 7.2.4, 7.3.1 en 11.7.3). Met het vorenstaande wil ik evenwel *niet* zeggen dat de huidige praktijk onjuist of onwenselijk zou zijn. Een argument tegen een verdergaande terugwerkende kracht is bijvoorbeeld dat niet kan worden uitgesloten dat de wijziging *overkill* kan bevatten, hetgeen op zich reeds onwenselijk is, maar temeer problematisch is indien de terugwerkende kracht zich zou uitstrekken tot vóór het moment dat de wijziging is aangekondigd. Een tweede argument is dat de scheidslijn tussen ongewenste grensverkenning en het benutten van

8 Een voorbeeld van niet-motivering is de volledige eerbiedigende werking van bestaande hybride leningen bij een wijziging in de Wet DB 1965 en de Wet VPB 1969 (wet van 14 december 2001, Stb. 641, art. VIII, lid 5; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, nr. 3, p. 41).

9 In de Notitie Staatssecretaris (1996) wordt onder het tijdslement en de categorie ‘anderszins voorzienbaar’ aangegeven: ‘Een belastingplichtige die een evidente ommissie in de wetgeving ontdekt en daarop inspeelt, bijvoorbeeld door het opzetten van een constructie, handelt speculatief en geheel voor eigen risico, en moet niet verbaasd zijn indien die ommissie met terugwerkende kracht wordt gerepareerd.’

fiscale voordelen niet gemakkelijk te trekken is (par. 11.7.4). Bovendien: dat aan rechtszekerheid minder gewicht toekomt in geval van grensverkenning betekent niet dat er geen gewicht aan toekomt. Het blijft zo dat belastingplichtigen kunnen zijn afgegaan op het van toepassing zijnde recht en dat zij mogelijk bij wetenschap van de wijziging met terugwerkende kracht niet zo hadden gehandeld en dan minder belasting hadden moeten betalen (dispositie en dispositieschade; par. 11.6 en 11.17.2). Voorts speelt niet zelden de vraag of de wetgever zijn proactieve of reactieve zorgplicht niet heeft geschonden door wetgeving waarbij grensverkenning mogelijk is, in te voeren respectievelijk niet te wijzigen (par. 11.8.3). Daarnaast kunnen ook meer beleidsmatige overwegingen van belang zijn; hoezeer een vergaande terugwerkende kracht in een bepaald geval ook gerechtvaardigd zou zijn, de overweging dat het risico op negatieve uitstralingseffecten op het (fiscale) vestigingsklimaat te groot wordt geacht (vergelijk par. 6.3.2), kan een grond zijn om daarvan toch af te zien.

Wat ik hiervoor *wel* wilde aangeven is dat (i) de huidige wetgevingspraktijk gedeeltelijk gegrond is op een beleidsmatige en rechtspolitieke afweging van de diverse argumenten en dat (ii) die afweging ook anders had kunnen uitvallen. In verband met dit laatste punt merk ik op dat in andere landen kennelijk soms wel aan antimisbruikwetgeving terugwerkende kracht wordt verleend die verdergaat dan het moment van aankondiging.¹⁰

De huidige wetgevingspraktijk, waarbij enerzijds het instrument van terugwerkende kracht soms wel wordt ingezet tegen fiscale grensverkenning en anderzijds de periode van terugwerking in dat geval beperkt wordt tot het moment van aankondiging, is overigens naar mijn smaak evenwichtig. Dit meen ik gelet op enerzijds de voornoemde argumenten pro en contra en anderzijds de context van het Nederlandse rechtssysteem. Die context wordt gevormd ten eerste door de omstandigheden dat (i) de staatssecretaris een dubbele pet op heeft en daarmee, al is het maar in de perceptie van belastingplichtigen, de schijn tegen kan hebben, temeer omdat de indruk bestaat dat het parlement niet steeds voor voldoende tegengewicht kan zorgen (par. 11.2.2) en (ii) de rechter wetgeving in formele zin in beginsel niet direct aan het rechtszekerheidsbeginsel kan toetsen en in zoverre niet voor een *check* en daarmee een *balance* kan zorgen (bijlage B.3.2). Ten tweede is van belang dat wanneer de belastingplichtigen de grens van het fiscaalrechtelijk betamelijke overschrijden, in het Nederlandse rechtssysteem de belastingrechter kan ingrijpen met het instrument van *fraus legis*. Dit laatste betekent ook dat er in het Nederlandse rechtssysteem wel degelijk een zekere *incentive* is om niet de uiterste grens op te zoeken. Daarmee is er enige compensatie voor het eerdergenoemde nadeel dat van de wetgevingspraktijk maar een beperkte *incentive* tegen fiscale grensverkenning uitgaat.

12.3 FORMEEL TERUGWERKENDE KRACHT: AANBEVELINGEN EN VUISTREGELS

Het algemene beeld van de wijze waarop de (mede)wetgever met formeel terugwerkende kracht omgaat, is naar mijn mening positief. Het positieve beeld betreft zowel de notitie van de staatssecretaris als concrete overgangswetgevingsgevallen. Dat er enkele overgangswetgevingsgevallen zijn waarbij de gemaakte keuze voor formeel terugwerkende kracht naar mijn smaak minder gelukkig is,¹¹ doet niet af aan het beeld dat de (mede)wetgever in het algemeen prudent omgaat met verlenen van terugwerkende kracht aan belas-

10 Bijv. het Verenigd Koninkrijk en Canada (zie Loomer (2006), p. 69). Verder zij gewezen op de Finse wetgeving aan de orde in het bekende – in bijlage D.4 uitgebreid behandelde – arrest EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (M.A.), de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk aan de orde in de zaken ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79, (A.B.C. en D.) en EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (National & Provincial Building Society c.s.), en de Amerikaanse wetgeving aan de orde in de zaak *United States v. Carlton* (92-1941), 512 U.S. 26 (1994).

11 Een voorbeeld is de reparatiewetgeving naar aanleiding van het zogenoemde aankoopkosten deelnemingen-arrest (par. 11.17.4).

tingwetgeving. Het hiernavolgende moet dan ook geenszins worden opgevat als een klaagzang dat de (mede)wetgever het 'fout' doet.

Nadat in de notitie eerst als uitgangspunt wordt geformuleerd dat er in beginsel geen terugwerkende kracht wordt verleend aan belastingwetgeving, wordt aangegeven dat bij de beoordeling of terugwerkende kracht kan worden verleend, twee elementen kunnen worden onderscheiden, te weten het inhoudelijke element en het tijdselement.¹² Dit onderscheid acht ik inzichtelijk. Het tijdselement ziet op de (mate van) voorzienbaarheid van terugwerkende kracht en het inhoudelijke element ziet op de rechtvaardiging ervan. Bij de rechtvaardigingsgronden worden, kort gezegd, genoemd: misbruik of oneigenlijk gebruik, evidente omissie in de bestaande wetgeving, dreiging van aankondigingseffecten, ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten. Het tijdselement en de rechtvaardigingsgronden zijn in de voorgaande hoofdstukken aan de orde gekomen hetzij als 'tegenbelang' (budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten) hetzij als een omstandigheid die een negatieve invloed heeft op het relatieve gewicht van het rechtszekerheidsbeginsel (voorzienbaarheid, misbruik of oneigenlijk gebruik, evidente omissie in de bestaande wetgeving en dreiging van aankondigingseffecten).

Aanbeveling 1: meer omstandigheden van belang

In de notitie ontbreken enige omstandigheden die naar mijn mening wel relevant zijn. Zo wordt ten onrechte geen aandacht geschonken aan de proactieve en reactie zorgplicht van de wetgever en vooral aan het feit dat onzorgvuldigheid van de wetgever een contra-omstandigheid vormt (par. 11.8). In het verlengde daarvan verdient het ook aanbeveling om in de notitie op te nemen het, op zichzelf ook door de staatssecretaris onderschreven,¹³ uitgangspunt dat ingrijpen met terugwerkende kracht naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad (nog) minder voor de hand ligt, wanneer dat arrest gewezen is op een gebied waar de wetgever welbewust de rechtsontwikkeling aan de rechter heeft overgelaten (par. 11.8.6). Verder dient expliciet onder de rechtvaardigingsgronden te worden opgenomen het voorkomen dat belastingplichtigen een onverwacht voordeel genieten, juist omdat de (mede)wetgever dit soms wel degelijk als een rechtvaardigingsgrond aanvoert in concrete overgangswetgevingscasus (par. 11.17.4).

Aanbeveling 2: materieel terugwerkende kracht tezamen met formeel terugwerkende kracht

De notitie zou voorts moeten benoemen dat ook bij formeel terugwerkende kracht de problematiek van materieel terugwerkende kracht kan spelen (par. 5.4.1). En dan is het niet eens per se noodzakelijk dat de term 'materieel terugwerkende kracht' zelf wordt gebruikt, aangezien die term ook niet wordt gehanteerd in het tweede deel van de notitie dat op het vraagstuk van onmiddellijke werking en eerbiedigende werking ziet. In het eerste deel van de notitie kan worden volstaan met (i) het signaleren dat het vraagstuk van eerbiedigende werking ook speelt wanneer aan een wet formeel terugwerkende kracht wordt verleend (vergelijk naast par. 5.4.1 ook par. 2.4.5), en vervolgens (ii) een verwijzing naar het tweede deel van de notitie.

Aanbeveling 3: dwarsverbanden tussen tijdselement en inhoudelijk element

Zoals hiervoor opgemerkt is het onderscheid dat in de notitie wordt gemaakt tussen het tijdselement en het inhoudelijke element, inzichtelijk. Spijtig is evenwel dat er vervolgens geen dwarsverbanden worden gelegd tussen enerzijds de verschillende soorten periodes van terugwerking die de notitie onderscheidt en anderzijds de in de notitie genoemde rechtvaardigingsgronden. Te meer omdat juist (analyse van) de wetgevingspraktijk leert dat er wel degelijk dwarsverbanden bestaan. Mede met het oog op consistentie zouden die dwarsverbanden dan ook moet worden benoemd in de notitie. De staatssecretaris hoeft niet bevreesd te zijn dat hij de mogelijkheid verliest om in een concreet

¹² Zie uitgebreider bijlage A.3.1.

¹³ Handelingen I, 2003-2004, d.d. 9 december 2003, nr. 11, p. 514.

geval af te wijken. Een afwijking zou alleen een overtuigende motivering behoeven, maar dat kan geen bezwaar zijn. De wetgevingspraktijk leert dat er grofweg vier situatietypen kunnen worden onderscheiden waarin terugwerkende kracht wordt verleend:¹⁴ (i) wanneer fiscale grensverkenning aan de orde is, (ii) ingeval bij een beleidswijziging voor aankondigingseffecten wordt gevreesd, (iii) indien er sprake is van een omissie in de regelgeving en (iv) wanneer de Hoge Raad een, naar het oordeel van de (mede)wetgever, onwettig arrest heeft gewezen. De wetgevingspraktijk leert dat een verband kan worden gelegd tussen de periode van terugwerking en het situatietype. Zowel bij situatietype (i) als bij situatietype (ii) pleegt de wetgever – wanneer hij besluit tot het verlenen van terugwerkende kracht – de terugwerkende kracht niet verder te laten gaan dan het moment van het persbericht (par. 11.5.5 en 11.7.3). Een verdergaande terugwerkende kracht komt eigenlijk alleen voor bij situatietypen (iii) en (iv) (par. 11.5.8, 11.11.6 en 11.17.4).

Aanbeveling 4: 'wetgeven per persbericht'

De notitie zou het instrument 'wetgeven per persbericht' verder moeten problematiseren en uitdiepen. Hoewel het instrument nuttig kan zijn, bestaan er namelijk gegronde bezwaren tegen het gebruik ervan (par. 11.5.2 en 11.5.3). Mede gelet op die bezwaren zouden in de notitie uitgangspunten moeten terugkomen zoals (i) dat het persbericht zeer duidelijk moet zijn, (ii) dat het instrument minder geschikt is naarmate de voorgestelde wetgeving complexer of controversiëler is, (iii) dat het instrument niet wordt ingezet bij afdrachtsbelastingen, en (iv) dat het instrument minder geschikt is wanneer de adressaten gewone particulieren zijn (par. 11.5.4), alsmede dat het instrument eerder ingezet kan worden bij antimisbruikwetgeving dan bij beleidswijzigingen (par. 11.5.5). Verder zou de notitie, hoewel zij beide wel noemt, duidelijker moeten aangeven dat het instrument 'wetgeven per persbericht' twee varianten kent. Deze zijn de variant waarbij het persbericht pas wordt uitgevaardigd op het moment waarop het wetsvoorstel wordt ingediend bij de Tweede Kamer, en de variant waarbij het persbericht op een eerder moment wordt uitgevaardigd, op welk moment het wetsvoorstel nog niet openbaar is. Daarbij zou de notitie moeten aangeven dat de eerste variant de voorkeur heeft (par. 11.5.6), en dat wanneer in een concreet wetgevingsgeval toch wordt gekozen voor de tweede variant, die keuze moet worden onderbouwd in de memorie van toelichting. Niet zozeer van belang voor de notitie maar wel voor de wetgevingspraktijk is dat, anders dan wel gebeurt, de terugwerkende kracht zich zou moeten beperken tot de datum (dan wel het tijdstip) van het persbericht (par. 11.5.4). Tot slot is een praktisch punt dat, ook al is wetgeving per persbericht aangekondigd, de fiscus niet reeds anticiperend tot toepassing ervan behoort over te gaan voordat de wetgeving in werking is getreden (par. 11.5.3).

Aanbeveling 5: 'aankondigingseffecten' en 'ingrijpende budgettaire gevolgen'

In de notitie worden als rechtvaardigingsgronden onder meer 'aankondigingseffecten' en, daarmee vaak samenhangend, 'ingrijpende budgettaire gevolgen' genoemd. In de notitie ontbreekt een nadere kwalitatieve en kwantitatieve invulling van die rechtvaardigingsgronden, zodat de staatssecretaris op dit punt door de notitie nauwelijks wordt genormeerd. Zo blijft in het midden hoe groot het aankondigingseffect dient te zijn, of het om het aantal belastingplichtigen of de hoogte van bedragen gaat, of – in geval van bedragen – het om absolute bedragen of relatieve bedragen¹⁵ gaat, en of nog relevant is de financiële gezondheid van de overheidsschatkist in het desbetreffende jaar. Bedacht moet worden dat in beginsel bij elke wijziging die voor belastingplichtigen nadelig is, een aankondigingseffect kan optreden (par. 11.3 en 11.5.5). Het lijkt mij vooral van belang dat over de invulling van de rechtvaardigingsgronden een standpunt wordt ingenomen in de notitie,

14 Verbetering van zuiver wetstechnische fouten, zoals verkeerde verwijzingen, laat ik buiten beschouwing.

15 Waarbij allerlei varianten denkbaar zijn: relatief ten opzichte van de totale belastingopbrengst, ten opzichte van de opbrengst van de desbetreffende belasting, ten opzichte van het financieringstekort, etc.

zodat het parlement meer houvast heeft en beter tegenspel kan bieden. Wat de inhoud van dat standpunt (hoe groot het aankondigingseffect en hoe ingrijpend de budgettaire gevolgen) zou moeten zijn, is een vraag die naar mijn mening grotendeels op politiek terrein ligt. Wat het standpunt ook is, de notitie zou in elk geval een verband moeten leggen tussen de aankondigingseffecten en de reden van de wijziging, in die zin dat zij aangeeft dat in geval van een beleidswijziging de aankondigingseffecten groter moeten zijn om het verlenen van terugwerkende kracht te rechtvaardigen dan in geval van een wijziging die is gericht tegen 'misbruik of oneigenlijk gebruik' van een regeling (par. 11.5.5). Voorts zouden in de notitie factoren moeten worden genoemd die indicatief zijn voor het antwoord op de vraag hoe groot een aankondigingseffect in een concreet wetgevingsgeval naar verwachting is (zie voor factoren par. 11.3).

Aanbeveling 6: initiële waardering rechtvaardigingsgronden

In de notitie zou een initiële waardering aan de rechtvaardigingsgronden moeten worden gegeven. De notitie is niet zeer duidelijk over de vraag welke rechtvaardigingsgronden zelfstandig terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen. 'Misbruik of oneigenlijk gebruik' is immers van een geheel andere – zwaardere – orde dan 'uitvoeringsaspecten'. Naar mijn mening zouden louter uitvoeringsaspecten zelden een terugwerkende kracht ten nadele van burgers kunnen rechtvaardigen.¹⁶ Ook budgettaire belangen zouden in beginsel niet de enige rechtvaardigingsgrond mogen zijn (par. 11.2.3). Budgettaire belangen mogen echter in elk geval wél meegewogen worden in combinatie met de rechtvaardigingsgronden 'misbruik en oneigenlijk gebruik', 'voorkomen van aankondigingseffecten' en 'voorkomen van een onverwacht en ongerechtvaardigd voordeel'. Deze rechtvaardigingsgronden zijn naar mijn mening in potentie wel zelfstandige rechtvaardigingsgronden (vergelijk de vuistregels hierna).

Aanbeveling 7: lopende rechterlijke procedures

In de notitie zou tot uitdrukking moeten worden gebracht dat de rechtvaardigingsgronden voor het verlenen van terugwerkende kracht zwaarder moeten wegen indien¹⁷ de terugwerkende kracht ertoe zou leiden dat het resultaat van reeds aanhangige rechterlijke procedures zou worden beïnvloed ('legislatieve interventie'). Reden hiervoor is dat een dergelijke beïnvloeding in beginsel te zeer op gespannen voet staat met de idee van machtscheiding en het uitgangspunt van *equality of arms* (par. 11.17.4 en bijlage D.5.3).

Aanbeveling 8: bijstelling onderdelen motivering

De staatssecretaris is niet steeds zuiver in zijn motivering in concrete wetgevingscasus. Zo stelt de staatssecretaris soms ingeval het instrument 'wetgeven per persbericht' is ingezet dat de rechtszekerheid niet in het geding is; dat is uiteraard onjuist omdat – zoals overigens wél in de notitie wordt aangegeven – bij dat instrument juist inherent sprake is van een periode van rechtsonzekerheid (par. 11.5.3). Een vergelijkbare opmerking kan worden gemaakt met betrekking tot een deel van de motivering die soms wordt gegeven ingeval naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad ten nadele van de fiscus reparatiewetgeving wordt ingevoerd waarvan de terugwerkende kracht zich uitstrekt tot een moment gelegen vóór het moment van aankondiging van de reparatiewetgeving. Soms wordt dan aangevoerd dat er geen sprake is van een belastende regeling of dat er geen sprake is van aantasting van de rechtszekerheid, hetgeen evenwel onjuist is omdat zonder de wijziging de betrokken belastingplichtigen beter af zouden zijn respectievelijk omdat wel degelijk een aantasting plaatsvindt van verwachtingen, namelijk in elk geval van verwachtingen die door het arrest zijn gewekt (par. 11.17.4). Verder verdient consistentie in het gebruik

16 Er zijn natuurlijk altijd uitzonderingen die de regel bevestigen. Zie bijlage A.3.1 voor een geval waarin het voorkomen van problemen in de uitvoeringspraktijk de enige aangevoerde rechtvaardigingsgrond was.

17 Of het naast 'indien' ook 'voor zover' is, hangt van de situatie af, nu een 'indien en voor zover'-benadering tot een ongelijke behandeling zou leiden tussen burgers die reeds wel en burgers die nog niet een rechterlijke procedure waren gestart.

van termen aanbeveling. Zo gebruikt de (mede)wetgever meestal – bijvoorbeeld ook in de notitie – de term ‘misbruik’ of ‘oneigenlijk gebruik’, maar hanteert hij soms ook andere termen wanneer er sprake is van fiscale grensverkenning, hetgeen onnodig conceptuele verwarring oproept (par. 11.7.4). Tot slot zou de (mede)wetgever meer bedacht moeten zijn op zuiverheid in gebruik van overgangsrechtelijke termen. Daarmee bedoel ik niet eens zozeer dat de terminologie zou moeten worden aangepast in lijn met de uitwerking die ik in hoofdstuk 2 heb gegeven aan de diverse concepten, waarbij vooral in het oog springt het gepropageerde onderscheid tussen enerzijds werkingsregels (terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking) en anderzijds eerbiedigende werking (en andere overgangsregels) en exclusieve werking (par. 2.4.5 en 2.4.6). Het gaat er vooral om dat geen uitspraken worden gedaan die in strijd zijn met algemeen aanvaarde, ook door de notitie en de Aanwijzingen voor de regelgeving onderschreven, concepten. Onjuist is bijvoorbeeld dat terugwerkende kracht inhoudt dat de inwerkingtreding in het verleden ligt (vergelijk par. 2.2.4) en dat van ‘onmiddellijke werking’ sprake is indien een wet van toepassing is op de periode vanaf het moment van aankondiging per persbericht (vergelijk par. 2.4.2).¹⁸

Aanbeveling 9: vuistregels

De notitie zou vuistregels moeten geven waar dat mogelijk is (par. 9.3.5 en 12.2.2). Nogmaals merk ik op dat de inhoud van vuistregels op het terrein van fiscaal wettelijk overgangsrecht een beleidsmatige en rechtspolitieke kant heeft. Mijn voorkeur gaat uit naar de volgende vuistregels,¹⁹ gekoppeld aan de reden van wijziging:

- *Fiscale grensverkenning*. Terugwerkende kracht kan gerechtvaardigd zijn in verband met het belang dat zo snel mogelijk een einde wordt gemaakt aan de grensverkenning en dat aankondigingseffecten worden voorkomen. Mede in verband met mogelijke dispositie van belastingplichtigen, dient de terugwerkende kracht in beginsel niet verder te gaan dan het moment waarop de terugwerkende kracht is aangekondigd (zie ook par. 12.2.4).
- *Beleidswijzigingen*. Van het verlenen van terugwerkende kracht dient te worden afgezien, ook indien er aankondigingseffecten worden verwacht. Indien de verwachte aankondigingseffecten echter voldoende groot zijn, kan er reden voor een uitzondering zijn. De periode van terugwerking dient dan te worden beperkt tot het moment waarop de terugwerkende kracht is aangekondigd in verband met de kenbaarheid.
- *Inhoudelijke omissie*. Het verlenen van terugwerkende kracht tot het moment waarop de inhoudelijke omissie is ontstaan – zijnde veelal een moment gelegen vóór het moment waarop de terugwerkende kracht is aangekondigd – is gerechtvaardigd indien de omissie in die zin kenbaar is voor belastingplichtigen dat voor hen direct duidelijk is enerzijds dat er sprake is van een omissie en anderzijds hoe het recht wel zou moeten luiden.
- *Ingrijpen naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad*. Terugwerkende kracht die verder gaat dan het moment waarop de terugwerkende kracht is aangekondigd, is slechts onder zeer bijzondere omstandigheden gerechtvaardigd. Van een dergelijke bijzondere omstandigheid is sprake indien het desbetreffende arrest tot rechtsgevolgen leidt die niet alleen (i) afwijken van hetgeen in de rechtspraak tot dat moment als geldend recht werd gezien, maar ook (ii) tot dermate onevenwichtige resultaten leiden dat belastingplichtigen in redelijkheid rekening moeten houden met reparatiewetgeving waaraan terugwerkende kracht wordt verleend.

18 Zie recentelijk nog voor beide onjuiste opvattingen Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 13 respectievelijk nr. 6, p. 25.

19 Let wel dit betreffen alleen vuistregels met betrekking tot de werkingsregel ‘formeel terugwerkende kracht’. Zoals eerder opgemerkt kan bij formeel terugwerkende kracht tevens materieel terugwerkende kracht aan de orde zijn. Vuistregels met betrekking tot de vraag of eerbiedigende werking op haar plaats is om materieel terugwerkende kracht te vermijden, komen in de volgende paragraaf aan de orde.

12.4 ONMIDDELLIJKE WERKING EN EERBIEDIGENDE WERKING: AANBEVELINGEN EN VUISTREGELS

Het algemene beeld over de wijze waarop de (mede)wetgever met onmiddellijke werking en eerbiedigende werking omgaat, is gemengd. Het is moeilijk om een algemeen oordeel te geven over de (overgangs)wetgevingspraktijk *an sich*, omdat de diversiteit van de overgangsrechtelijke vragen groot is en niet steeds alle overgangsrechtelijke kwesties in een concreet wetgevingsgeval aan de oppervlakte komen. Het belangrijkste kritiekpunt op de *wetgevingspraktijk* is niet zozeer dat de wetgever inhoudelijk discutabele keuzes maakt, maar dat er te weinig aandacht is voor overgangsrechtelijke vraagstukken als gevolg waarvan de praktijk – burgers, bestuur en rechter – regelmatig in het ongewisse wordt gelaten over wat de wetgever voor ogen staat in een overgangsrechtelijk geval.²⁰ Dit leidt tot rechtsonzekerheid, en mogelijk tot rechterlijke procedures en daarmee tot (maatschappelijke) kosten. Overwegend negatief is wél mijn beeld over het tweede deel van de *notitie*, dat over onmiddellijke werking en eerbiedigende werking handelt. Ik zal dat hierna motiveren, waarna ik aanbevelingen en vuistregels formuleer.

Op zich wordt in het tweede deel van de *notitie* het vraagstuk of eerbiedigende werking op haar plaats is in het juiste kader geplaatst, namelijk dat van een belangenafweging. Het eerste deel van de *notitie* over terugwerkende kracht is evenwel een oase van duidelijkheid in vergelijking met het tweede deel. Waar in het eerste deel van de *notitie* de problematiek systematisch en ordelijk wordt uiteengezet, geldt dat veel minder voor het tweede deel: (i) welke belangen tegen elkaar dienen te worden afgewogen is moeizaam uit de *notitie* af te leiden, (ii) betrokken belangen, relevante omstandigheden en voorbeelden worden door elkaar gebruikt (bijlage A.4.1), en (iii) op een aantal punten is de *notitie* vaag,²¹ open²² of weinig diepgaand.²³ Dit deel van de *notitie* biedt nauwelijks houvast.²⁴ Illustratief is dat er nadien – anders dan bij wetsvoorstellen waarin is voorzien in terugwerkende kracht – bij wetsvoorstellen in discussies over het al dan niet verlenen van eerbiedigende werking nauwelijks naar de *notitie* wordt verwezen.

Een tweede kritiekpunt houdt verband met het feit dat opvallend genoeg de invalshoek van het tweede deel van de *notitie* overwegend anders is dan dat van het eerste deel. Het eerste deel van de *notitie*, waaronder het merendeel van de voorbeelden, is erop gericht

20 Zie par. 4.3.3 met literatuurverwijzingen.

21 Bijvoorbeeld de begrippen 'conjuncturele of budgettaire regelingen.' Men kan zich nog een voorstelling maken van wat onder een conjuncturele regeling moet worden verstaan, maar wat onder een budgettaire regeling moet worden verstaan in het *belastingrecht* had wel toelichting verdiend. Voorts roept de zin 'Ook de eerbiedigende werking kent dus een beleidsmatige afweging en een belangenafweging' de vraag op wat het verschil is tussen beide genoemde afwegingen.

22 Bijvoorbeeld de zin: 'Voorts spelen het realiteitsgehalte van de verwachtingen en de daarbij betrokken belangen een rol.' Dit roept de vraag op welke factoren relevant zijn voor de realiteitsgehalte en aan welke belangen zou kunnen worden gedacht.

23 Bijvoorbeeld: 'Daarbij is het karakter van de nieuwe regeling van belang. Indien de regeling een lastenverzwaring voor de belastingplichtige oplevert of een verscherping van de wettelijke bepalingen inhoudt is er, eerder dan in geval van lastenverlichting, aanleiding te denken aan overgangsbepalingen met eerbiediging van oud recht.' Dat 'belastende' regelgeving eerder aanleiding geeft voor eerbiediging is bijna een open deur en voegt vrijwel niets toe. Terwijl het karakter van een regeling (antimisbruikwetgeving, beleidsmatige wetgeving, etc.?) toch een interessant punt is. Een ander voorbeeld is de frase 'indien het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van situaties dan wel het al dan niet intreden van aan bepaalde handelingen verbonden rechtsgevolgen.' Daarmee wordt een kernpunt van de problematiek hetzij niet onderkend, hetzij te simpel voorgedaan: vraag is immers wanneer er sprake is van 'gerechtvaardigde verwachtingen'.

24 Zie ook Kappelle (2000), p. 58. De parlementaire behandeling van de *notitie* is exemplarisch voor de (te) geringe parlementaire aandacht voor het vraagstuk rondom onmiddellijke werking en eerbiedigende werking: welgeteld zeven *regels* van de tien *pagina's* worden aan dat vraagstuk gewijd in het verslag van het algemene overleg tussen de vaste commissie van Financiën en de staatssecretaris over de *notitie* (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3).

om aan te geven wanneer er *afgeweken* kan worden van het uitgangspunt van geen terugwerkende kracht. Afwijkingen zijn uiteraard ook het meest interessant; voorbeelden die een uitgangspunt illustreren, hebben minder toegevoegde waarde. Het tweede deel van de notitie kent echter een andere invalshoek: het belangrijkste deel (alsmede de voorbeelden) is erop gericht om aan te geven wanneer er *niet afgeweken* wordt van het uitgangspunt van onmiddellijke werking. In dat opzicht is het tweede deel derhalve minder informatief. Een ander kritiekpunt is dat het tweede deel van de notitie te algemeen en abstract blijft. Er had bijvoorbeeld, meer dan is gedaan, aan de hand van voorbeelden uit het verleden kunnen worden aangegeven in welke situatietypen of onder welke omstandigheden het meer of minder voor de hand ligt om eerbiedigende werking te verlenen. In dat opzicht kan lering worden getrokken uit de notitie over overgangsrecht in de sociale zekerheid.²⁵ De overgangsrechtelijke situaties op het gebied van sociale zekerheid zijn wellicht minder divers en overzichtelijker dan die op het gebied van het belastingrecht, maar in de notitie over overgangsrecht in de sociale zekerheid wordt in elk geval een goede poging gedaan om meer concrete uitgangspunten aan te geven.²⁶ Ik zie niet in waarom – de inhoudelijke wenselijkheid van die uitgangspunten hier in het midden gelaten – uitgangspunten die de staatssecretaris tóch hanteert in de wetgevingspraktijk, zoals die van compartimentering bij wijzigingen in de deelnemingsvrijstelling en van geen compartimentering bij wijzigingen van tarieven en bij wijzigingen in de dividendbelasting (par. 11.11.3 en 11.13.3), niet zouden worden opgenomen in de notitie.

Aanbeveling 1: opbouw notitie

In aansluiting op het voornoemde eerste kritiekpunt zou het tweede deel van de notitie op een vergelijkbare wijze moeten worden opgebouwd als het eerste deel. Dat wil zeggen: eerst duidelijk de belangen uiteenzetten die afgewogen dienen te worden (het gelijkheidsbeginsel, het belang van de wijziging, en het belang van eenvoud en uitvoerbaarheid enerzijds en het belang van het honoreren van door het oude recht gewekte verwachtingen anderzijds) en vervolgens benoemen welke omstandigheden bij de afweging relevant zijn. Daarbij kan ter illustratie verwezen worden naar overgangswetgeving uit het verleden. Voor die voorbeelden geldt dat voorbeelden van eerbiedigende werking meer toegevoegde waarde hebben dan voorbeelden van onmiddellijke werking.

Aanbeveling 2: relevantie voor formeel terugwerkende kracht

In het tweede deel van de notitie zou expliciet moeten worden aangegeven dat het gestelde *mutatis mutandis* ook relevant is voor het vraagstuk van eerbiedigende werking ingeval formeel terugwerkende kracht wordt verleend. Ook wanneer terugwerkende kracht wordt verleend, dient immers de vraag naar exclusieve of eerbiedigende werking nog te worden beantwoord (par. 2.4.5 en 5.4.1).

Aanbeveling 3: meer overgangsrechtelijke technieken dan alleen eerbiedigende werking

In de notitie wordt alleen een volledige of een tijdelijke eerbiedigende werking genoemd. Er zijn echter meer overgangsrechtelijke technieken, zoals afbouwregels, ingroeiregels en compartimentering (par. 2.6.2). Bij dergelijke technieken wordt veelal in feite een mix gemaakt tussen eerbiedigende werking en exclusieve werking (par. 2.6.2 en 11.13.1). De technieken zouden in de notitie moeten worden genoemd omdat dan duidelijker is dat er meer is dan alleen de uitersten van eerbiedigende werking en exclusieve werking, en er

25 Kamerstukken I, 1999-2000, 25 900, nr. 87, al werd deze notitie door de Vaste commissie voor sociale zaken en werkgelegenheid van de Eerste Kamer niet geheel positief ontvangen in verband met het gebrek aan harde criteria (Kamerstukken I, 1999-2000, 25 900, nr. 87a).

26 Zo wordt per relevant geacht aspect aangegeven in welke situatie er eerder sprake zal zijn van onmiddellijke werking of eerbiedigende werking. Bijvoorbeeld, bij het aspect 'aard van de te wijzen regeling' wordt concreet, en veelal gemotiveerd, aangegeven per soort regeling/stelsel welk overgangsrecht eerder voor de hand ligt. Dit wordt ook gedaan voor de onderscheiden situaties bij de andere aspecten, te weten 'aard en doel van de wijziging' en 'groep'. Zie Kamerstukken I, 1999-2000, 25 900, nr. 87, p. 8-10 en nr. 87b, p. 5-7.

derhalve mogelijkheden zijn om tot een zeer afgewogen – specifiek op de betrokken belangen en omstandigheden afgestemd – overgangsregime te komen (par. 8.4.4).

Aanbeveling 4: materieel terugwerkende kracht

Het is op zich geenszins bezwaarlijk om in de notitie consequent formeel-technische overgangsrechtelijke begrippen te hanteren (vergelijk par. 5.2.2). Niettemin zou het wel goed zijn om kort eraan te refereren dat onmiddellijke werking van een wijziging materieel terugwerkende kracht kan meebrengen. In het verlengde hiervan merk ik op dat een einde zou moeten komen aan de zich met regelmaat voordoende praktijk (par. 5.2.3) dat wanneer (een of meer leden van) het parlement een vraag stelt over of bezwaar maakt tegen materieel terugwerkende kracht van de desbetreffende wijziging, de staatssecretaris ontkent dat er sprake is van terugwerkende kracht (met evenwel een motivering die gericht is op formeel terugwerkende kracht) en verder niet inhoudelijk op de vraag of het bezwaar ingaat.

Aanbeveling 5: meer omstandigheden van belang

De notitie noemt, enigszins verspreid, de volgende factoren die van belang zijn bij de belangenafweging: (i) of het om een conjuncturele/budgettaire regeling gaat, (ii) de grootte van de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht, (iii) of onder het oude recht ingenomen posities nog kunnen worden veranderd, (iv) of de wijziging eerder is aangekondigd, en (v) of de overwegingen die ten grondslag liggen aan de wijziging ruimte laten voor eerbiedigende werking. Deze factoren heb ik ook, zij het veelal onder een enigszins andere benaming, in hoofdstuk 6 en 11 als relevante belangen of omstandigheden aangemerkt. In hoofdstuk 11 zijn evenwel ook nog andere relevante omstandigheden genoemd. Het verdient aanbeveling om die andere omstandigheden ook in de notitie op te nemen, te meer vrijwel voor al die omstandigheden geldt – zo leert hoofdstuk 11 – dat de relevantie ervan ondersteuning vindt in de overgangswetgevingspraktijk en de parlementaire geschiedenis. De meest opvallende omstandigheden die ontbreken in het tweede deel van de notitie, zijn de omstandigheden ‘fiscale grensverkenning’, ‘dispositie’ en ‘zorgplicht’.

Aanbeveling 6: ‘wetgeven per persbericht’

Een variant van de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’, die soms in de wetgevingspraktijk wordt gehanteerd, houdt in dat in het persbericht waarin een wijziging wordt aangekondigd, tevens wordt aangekondigd dat het wetsvoorstel slechts zal voorzien in eerbiediging van rechtstoestanden die op het moment van het persbericht reeds bestaan (par. 11.5.7). In de notitie zou moeten worden aangegeven in welke gevallen deze variant wordt toegepast. Het heeft mijn voorkeur om de toepassing in beginsel te beperken tot gevallen waarin de wijziging gericht is op het tegengaan van misbruik of oneigenlijk gebruik, maar er toch redenen zijn (bijvoorbeeld dispositie of schending van de zorgplicht; par. 11.6 respectievelijk 11.8.3) voor eerbiedigende werking.

Aanbeveling 7: duidelijkheid over het overgangsrecht

Zoals in het begin van deze paragraaf aangegeven, is een belangrijk kritiekpunt op de wetgevingspraktijk niet zozeer dat de wetgever inhoudelijk betwistbare keuzes maakt, maar dat niet steeds duidelijk is welke keuze de wetgever maakt in een overgangsrechtelijk geval. Rechtszekerheidsaspecten van algemeenheid (er moet een regel zijn) en duidelijkheid zijn in het geding, hetgeen kan leiden tot maatschappelijke kosten. Bij de totstandkoming van wetgeving dient daarom meer aandacht te zijn voor overgangsrecht om onduidelijkheid over de van toepassing zijnde regelgeving te voorkomen (vergelijk par. 2.7.4 en 4.3.3).

Aanbeveling 8: vuistregels

Het geven van vuistregels op het terrein van exclusieve en eerbiedigende werking is lastiger dan op het terrein van formeel terugwerkende kracht in verband met de grotere

variëteit van relevante omstandigheden en van vormen van materieel terugwerkende kracht. Daarnaast dient er een evenwicht te zijn tussen enerzijds het algemene karakter van de notitie, waarmee het formaliseren van vuistregels voor zeer specifieke situatietypen zich niet goed zou verhouden, en anderzijds het belang van het formuleren van vuistregels. Ik stel de volgende vuistregels voor, die variëren wat aanknopingspunt en abstractiegraad betreft en waarvan sommige procedureel van aard zijn.²⁷

- *Aanpassingsbeginsel.* Wanneer er voldoende aanleiding is om eerbiedigende werking te verlenen, dient deze eerbiedigende werking in beginsel slechts voor een bepaalde periode en niet onbeperkt in de tijd te gelden (par. 6.4.4).
- *Compartimentering.* De staatssecretaris hanteert het uitgangspunt van compartimentering bij wijzigingen in de deelnemingsvrijstelling. Dit uitgangspunt dient te worden uitgebreid tot alle regelwijzigingen in de inkomsten- en vennootschapsbelasting die erin bestaan dat van een vrijstelling (of een andere niet-belastbaarheid, bijvoorbeeld als gevolg van een (gedeeltelijke) subjectvrijstelling) wordt overgegaan naar belastbaarheid (par. 11.13).
- *Tariefwijzigingen.* Bij tariefwijzigingen is onmiddellijke werking, en niet-compartimentering, het uitgangspunt (par. 11.11.3).
- *Bestaande overeenkomsten.* Voor wijzigingen die zouden meebrengen dat de belastinggevolgen van rechtsfeiten die voortvloeien uit bestaande overeenkomsten veranderen, is de belangrijkste vuistregel een procedurele: minstens dient in de memorie van toelichting expliciet aandacht te worden geschonken aan de vraag waarom eerbiedigende werking al dan niet redelijk is. Inhoudelijk heb ik een lichte voorkeur om als uitgangspunt te hanteren dat een korte periode van eerbiediging op haar plaats is, welke voorkeur verband houdt met de veronderstelling dat bij de beslissing om de overeenkomst te sluiten ten minste in enige mate het bestaande recht een rol heeft gespeeld (dispositie; par. 11.6) en met de gedachte dat belastingplichtigen de gelegenheid moeten hebben om zich aan te passen (par. 11.15).
- *Wijziging van beleidsmatige regel.* Wanneer een beleidsmatige regel wordt gewijzigd, is een zekere periode van eerbiedigende werking voor bestaande rechtstoestanden op haar plaats (par. 11.11.1).
- *Toezegging over continuering regel.* Indien de staatssecretaris zich eerder op het standpunt heeft gesteld dat een bepaalde regel niet zal worden gewijzigd en de regel toch wordt gewijzigd binnen dezelfde kabinetsperiode waarin de toezegging is gedaan, zouden bestaande rechtstoestanden ten minste tot het eind van die kabinetsperiode moeten worden geëerbiedigd (par. 11.9).
- *Overgangsregime toekomstige wijzigingen reeds bepaald.* Wanneer in de wet is bepaald dat een regime dat van toepassing is op het moment dat een rechtspositie wordt ingenomen, van toepassing zal blijven op die rechtspositie, dient de daarmee gewekte verwachting te worden geëerbiedigd (par. 11.11.5).
- *Termijnen in de wet.* Termijnen die in een wet zijn opgenomen wekken verwachtingen. Wanneer het zich binnen de termijn bevinden positief is en de termijn relatief kort is (zeg: drie jaar en korter), dienen bij een wijziging van de termijn bestaande rechtstoestanden volledig – dat wil zeggen tot ommekomst van die termijn – geëerbiedigd te worden. Wanneer het verlopen zijn van een termijn voordelig is, dient een verlenging van de termijn in elk geval niet van toepassing te zijn op rechtstoestanden waarvoor de termijn al afgelopen was, en in beginsel evenmin – sterker wanneer de termijn relatief kort is – op rechtstoestanden waarvoor de termijn al liep maar nog niet afgelopen was. Zie par. 11.11.4.
- *Onafgerond complex van transacties.* Omdat als gevolg van gebrekkige aandacht voor overgangsrecht de rechtspraktijk niet zelden worstelt met de vraag of de oude regel dan

27 Omdat ik veelvuldig verwijs naar onderdelen van hoofdstuk 11 zou wellicht de vraag kunnen rijzen wat in zoverre het verschil is met het gestelde in dat hoofdstuk. Verschil is dat in hoofdstuk 11 van elke omstandigheid *geïsoleerd* de invloed op de te maken afweging is aangegeven, terwijl ik hier het resultaat van de afweging voor een bepaald situatietype geef, namelijk een vuistregel.

wel de nieuwe regel van toepassing is op een complex van transacties dat op het moment van wijziging nog niet is afgerond, is de belangrijkste vuistregel in dezen procedureel van aard. In de wet of in de toelichting bij het wetsvoorstel dient duidelijkheid te worden geschapen over die vraag. Wat het inhoudelijke antwoord betreft: zeker wanneer een abrupte wijziging aan de orde is (bijvoorbeeld ingeval de wet terugwerkt tot het moment van het persbericht en/of eerbiedigende werking wordt beperkt tot rechtstoestanden die bestonden op het moment van het persbericht) zou een onafgerond complex van transacties, mits enigszins gevorderd, in die zin geëerbiedigd moeten worden dat deze op gelijke wijze worden behandeld als een complex van transacties dat net vóór de wijziging is afgerond. Zie par. 11.16.

12.5 TOT SLOT

In het inleidende hoofdstuk heb ik aangegeven dat het maatschappelijke belang van dit onderzoek onder meer gelegen is in het antwoord op de vraag in hoeverre de in de overgangswetgevingspraktijk door de staatssecretaris en door de Raad van State gehanteerde uitgangspunten theoretisch gefundeerd kunnen worden (par. 1.5). Uit mijn onderzoek volgt dat de uitgangspunten inderdaad theoretisch gefundeerd kunnen worden, namelijk op de in dit onderzoek gehanteerde theorie van rechtsbeginselen (vergelijk par. 12.2.1). De in dit hoofdstuk geformuleerde aanbevelingen doen op zich niet aan die conclusie af, nu die aanbevelingen vooral zien op verbeteringen van de wetgevingspraktijk en geen kritiek ten gronde bevatten. Dit laatste laat overigens onverlet dat de notitie van de staatssecretaris niet steeds even sterk is; het deel over formeel terugwerkende kracht is aanmerkelijk beter dan het deel over eerbiedigende werking (vergelijk par. 12.3 en 12.4).

In verband met het vorenstaande verdient opmerking dat ik in dit hoofdstuk weliswaar vooral ben ingegaan op de uitgangspunten geformuleerd in de notitie van de staatssecretaris, maar dat de door de Raad van State gehanteerde uitgangspunten daar niet wezenlijk van verschillen. Weliswaar zijn er verschillen, maar niet met betrekking tot de fundamentele uitgangspunten. Zo ziet de Raad van State fiscale wettelijke overgangrechtsvorming ook als een kwestie van een belangen- en beginselenafweging en hanteert hij eveneens de uitgangspunten van onmiddellijke werking en het verbod van terugwerkende kracht (zie par. 10.3.3 en bijlage A.3.2 en A.4.2). De verschillen zijn vooral gelegen op het terrein van terugwerkende kracht:²⁸ het kader van de Raad van State biedt minder ruimte voor het verlenen van terugwerkende kracht dan de notitie van de staatssecretaris (zie bijlage A.3.4). Dat verschil is echter in die zin niet fundamenteel dat voor de exacte inhoud van een kader hetzelfde geldt als voor de inhoud van overgangsrechtelijke vuistregels: het is mede een kwestie van een (rechts)politieke afweging, ‘waarover verstandige mensen blijvend van oordeel kunnen verschillen’.²⁹

28 Op het terrein van onmiddellijke werking en eerbiedigende werking heeft de Raad vooral het aspect van de belangenafweging benadrukt (zie bijlage A.4.2).

29 Naar Groenhuijsen (2002), p. 818 die dit opmerkt in het kader van een specifieke overgangsrechtelijke vraag op het gebied van het strafrecht.

Samenvatting en conclusie

In dit onderzoek stonden twee vragen centraal. De eerste onderzoeksvraag is de vraag welke methode de wetgever behoort te hanteren bij het bepalen in hoeverre terugwerkende kracht toelaatbaar is bij invoering van belastingwetgeving. De tweede onderzoeksvraag betreft een vraag die opkomt na beantwoording van de eerste onderzoeksvraag. Het gebied van onderzoek heb ik beperkt tot terugwerkende kracht van wetgeving in formele zin op het gebied van het materiële belastingrecht die ten nadele van belastingplichtigen strekt. Hierna geef ik de belangrijkste punten van mijn onderzoek weer, waaronder de conclusies. Ik merk op dat ik bij die weergave niet vasthoud aan de volgorde die ik in de hoofdstukken heb gehanteerd voor het verslag van mijn onderzoek.

De eerste onderzoeksvraag roept allereerst de vraag op naar de inhoud van het concept ‘terugwerkende kracht’. Voor de beantwoording van die vraag zijn twee soorten benaderingen te onderscheiden: een meer materiële benadering, waarbij naar het effect van de wetgeving wordt gekeken, en een formeel-technische benadering. Een meer materiële benadering zoals de leer van de verkregen rechten, heeft onder meer als nadeel dat het antwoord op de vraag of een wet terugwerkende kracht heeft al snel dreigt af te hangen van de wenselijkheid van de werking van de wet (terugwerkende kracht is ongewenste terugwerkende kracht). Een andere meer materiële benadering is de rechtseconomische benadering. Deze benadering heeft op haar beurt als nadeel dat van een wijziging al snel kan worden gezegd dat deze terugwerkende kracht heeft. Gevolg is dan dat de term terugwerkende kracht weinig onderscheidend vermogen heeft. In dit onderzoek is uitgegaan van een formeel-technische benadering om de verschillende vormen van overgangsrecht te onderscheiden. Behalve genoemde nadelen verbonden aan een meer materiële benadering, is een reden daarvoor dat de formeel-technische benadering in het huidige juridische discours overheersend is. Bij een formeel-technische benadering is van terugwerkende kracht sprake wanneer de wet van toepassing is op rechtsfeiten die zich hebben voorgedaan vóór haar inwerkingtreding. Anders gezegd: van terugwerkende kracht is sprake wanneer het aanvangsmoment van het temporele toepassingsbereik van een wet (‘het feitelijke ingangstijdstip’) gelegen is vóór het moment van inwerkingtreding van die wet. Terugwerkende kracht is ‘formeel terugwerkende kracht’. Aan de hand van een vergelijking tussen het feitelijke ingangstijdstip en het moment van inwerkingtreding (welk moment de gelding van een wet regelt) kunnen ook de twee andere werkingsregels (regels die het temporele toepassingsbereik van een wet bepalen) worden onderscheiden: onmiddellijke werking (feitelijke ingangstijdstip valt samen met moment van inwerkingtreding) en uitgestelde werking (feitelijke ingangstijdstip is gelegen op een moment ná de inwerkingtreding). Voor de vraag met welk overgangsrecht een wet gepaard gaat, is naast de werkingsregels ook van belang of de wet van toepassing is op alle rechtsfeiten die optreden ná het feitelijke ingangstijdstip (exclusieve werking) of dat de wet op bepaalde rechtsfeiten die optreden ná het feitelijke ingangstijdstip (nog) niet van toepassing is (eerbiedigende werking). Dit onderscheid tussen enerzijds werkingsregels en anderzijds de vraag naar exclusieve of eerbiedigende werking, betekent dat het eigenlijk zuiverder is om hetgeen in het juridisch spraakgebruik onmiddellijke werking en eerbiedigende werking wordt genoemd, aan te duiden als ‘onmiddellijke werking met exclusieve werking’ res-

pectievelijk 'onmiddellijke werking met eerbiedigende werking'. Om spraakverwarring te voorkomen is in het onderzoek echter aangesloten bij het juridisch spraakgebruik.

Juist omdat bij de formeel-technische benadering om het overgangsrecht te duiden niet het effect van de nieuwe wet centraal staat, zegt de kwalificatie van het overgangsrecht volgens de formeel-technische benadering op zich nog niets over de wenselijkheid van het overgangsrecht. Juist omdat bij overgangsrechtsvorming niet steeds voldoende oog is voor de 'tweede stap' – de beoordeling van de wenselijkheid –, heeft de term 'materieel terugwerkende kracht' toegevoegde waarde. Met de term 'materieel terugwerkende kracht' kan worden geaccentueerd dat een wet elementen van terugwerkende kracht in zich kan hebben ondanks dat de wet geen formeel terugwerkende kracht maar onmiddellijke werking heeft. Bezien vanuit het rechtszekerheidsbeginsel is het onderscheid tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking zelfs slechts relatief voor zover het de invloed betreft op rechtstoestanden die reeds op het moment van inwerkingtreding bestonden. Kernaspecten van rechtszekerheid zoals kenbaarheid van het recht – die van belang is opdat burgers in staat worden gesteld de rechtsgevolgen van hun handelingen te kunnen voorspellen – en het honoreren van door het recht gewekte verwachtingen, komen niet alleen bij formeel terugwerkende kracht in het gedrang. Zij kunnen ook bij onmiddellijke werking van een wet in het gedrang komen, bijvoorbeeld wanneer die wet van invloed is op een overeenkomst die vóór haar inwerkingtreding – dus nog onder het oude regime – was gesloten. Ook rechtseconomen benadrukken dat geen fundamenteel onderscheid kan worden gemaakt tussen formeel terugwerkende kracht en onmiddellijke werking, omdat het effect van een wijziging met onmiddellijke werking op een bestaande rechtspositie slechts gradueel verschilt van het effect van een wijziging met formeel terugwerkende kracht.

Bezien vanuit het belang van rechtszekerheid zou een wet in beginsel niet alleen geen formeel terugwerkende kracht dienen te hebben, maar zou een wet voorts geen onmiddellijke werking (met exclusieve werking) maar (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking moeten hebben om materieel terugwerkende kracht te voorkomen. Hoe ruimer echter de eerbiedigende werking hoe minder snel de nieuwe wet effectief wordt, omdat de nieuwe wet immers nog (gedeeltelijk of tijdelijk) niet van toepassing is op de gevallen die geëerbiedigd worden. Dit effect wordt door rechtseconomen als onwenselijk gezien. De meest dogmatische stroming in de rechtseconomische literatuur, waarin wordt uitgegaan van de assumptie dat het nieuwe recht 'beter' is dan het oude recht in de zin dat de wijziging tot welvaartsverhoging leidt, pleit mede daarom voor de overgangsrechtelijke regel dat wijzigingen 'retroactive' zijn. Als die overgangsrechtelijke regel bekend is bij burgers, is er bovendien geen reden om in overgangsregels te voorzien, aangezien er dan bij burgers geen beschermingswaardige verwachtingen zijn dat in overgangsregels zou worden voorzien. Dit heeft volgens rechtseconomen voorts als voordeel dat burgers zullen anticiperen op wijzigingen, hetgeen positief is omdat het nieuwe recht immers geacht wordt 'beter' te zijn. Door rechtseconomen wordt derhalve sterk de nadruk gelegd op het doel van welvaartsverhoging (utilisme) en wordt ogenschijnlijk geen zelfstandig belang toegekend aan rechtszekerheid.

In dit onderzoek ben ik op een andere wijze dan rechtseconomen omgegaan met de spanning tussen rechtszekerheid en het belang dat met een wijziging wordt gediend. De achtergrond daarvan is dat ik een andere rechtstheoretische invalshoek heb gehanteerd. Primair uitgangspunt is de abstracte rechtstheorie van Radbruch dat recht gericht is op de realisatie van de rechtsidee, dat is rechtvaardigheid, en dat daarbij drie rechtswaarden zijn te onderscheiden. Deze rechtswaarden zijn rechtsgelijkheid, doelgerichtheid en rechtszekerheid. Tussen die waarden bestaat een spanning en geen van die waarden dient te worden verabsoluteerd. Daarmee komt een verschil met de rechtseconomische invalshoek aan de oppervlakte; die invalshoek kan vanwege de sterke nadruk op het doel van welvaartsverhoging worden gezien als een theorie waarbij de realisatie van de waarde

doelgerichtheid wordt vooropgesteld ten koste van de realisatie van de waarde rechtszekerheid. De rechtstheorie van Radbruch heb ik op een minder abstract niveau uitgewerkt door aan te sluiten bij de theorie van Dworkin, die recht ziet als het geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen. Van belang is dat de overheid aan rechtsbeginselen gebonden is, óók de wetgever bij rechtsvorming, waaronder overgangsrechtsvorming. Een belangrijk kenmerk van een rechtsbeginsel is zijn argumentkarakter en zijn dimensie van gewicht. Een rechtsbeginsel dicteert niet maar geeft een argument in een bepaalde richting. Wanneer er tegenargumenten zijn, dient een afweging plaats te vinden. Die afweging is veelal beperkt rationeel in de zin dat niet steeds volledig kan worden verantwoord waarom het ene afwegingsresultaat beter is dan het andere. Dit hangt samen met de problematiek van incommensurabiliteit van belangen.

De spanning tussen het belang van rechtszekerheid (pleitend voor geen terugwerkende kracht en voor eerbiedigende werking) en het belang dat met een wijziging wordt gediend (pleitend voor onmiddellijke werking, en soms ook voor terugwerkende kracht) bij overgangsrechtsvorming is in dit onderzoek niet opgelost door de spanning weg te nemen door een van de belangen *a priori* voorop te stellen. Met die spanning is op een ander wijze omgegaan. Zij is juist in stand gelaten: erkend wordt dat die spanning er is en dat beide belangen in acht moeten worden genomen. Er zal alleen een afweging moeten worden gemaakt in een concreet wetgevingsgeval. Bij overgangsrechtsvorming is *in abstracto* naast het rechtszekerheidsbeginsel en het belang dat met een wijziging wordt gediend (in dit onderzoek verkort aangeduid met 'doel van het recht') ook het gelijkheidsbeginsel van belang. Deze trias van belangen is geïnspireerd op de abstracte rechtswaarden van Radbruch. Voor het gezichtspunt van het gelijkheidsbeginsel op overgangsrecht heb ik als gelijke gevallen beschouwd feiten die *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen en die optreden in dezelfde periode. Gelet op die invulling pleit het gelijkheidsbeginsel in beginsel vóór exclusieve werking en tegen eerbiedigende werking (zowel in geval van terugwerkende kracht, onmiddellijke werking, als uitgestelde werking), omdat het verlenen van eerbiedigende werking juist tot ongelijke behandeling van dergelijke feiten leidt. Wanneer eerbiedigende werking wordt verleend, is de nieuwe regel immers niet van toepassing op bepaalde feiten die optreden ná het feitelijke ingangtijdstip en die op zich *ratione materiae* onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel vallen.

Een conclusie in dit onderzoek is dat aan de hand van de relatief abstracte invalshoek van het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht een onderbouwing is te geven voor de, over het algemeen aanvaarde, uitgangspunten van overgangsrecht. Deze uitgangspunten zijn het uitgangspunt van het verbod van (formeel) terugwerkende kracht en dat van onmiddellijke werking (met exclusieve werking). De uitgangspunten heb ik geconceptualiseerd als *voorrangsbeginselen*. Van 'voorrang' is sprake omdat de uitgangspunten zijn te zien als het resultaat van een afweging, waarbij het ene belang of beginsel voorrang heeft op het andere. Bij het uitgangspunt van het verbod van terugwerkende kracht weegt het rechtszekerheidsbeginsel het zwaarst en heeft dat beginsel voorrang op eventuele tegenbelangen. Bij het uitgangspunt van onmiddellijke werking wegen het doel van het recht en het gelijkheidsbeginsel zwaarder dan het rechtszekerheidsbeginsel en dient het rechtszekerheidsbeginsel derhalve juist voorrang te verlenen. Van 'beginselen' is sprake omdat het om *prima facie* resultaten van de afweging tussen de genoemde belangen gaat. Juist omdat de uitgangspunten resultaten zijn van een abstracte afweging, kan er in een concreet wetgevingsgeval aanleiding zijn om tot een ander afwegingsresultaat te komen. De uitgangspunten van onmiddellijke werking en het verbod van terugwerkende kracht zijn geen regels, zij dicteren niet, maar geven een richting aan, zoals beginselen doen. Bij de vraag of er in een concreet geval aanleiding is om van de voorrangsbeginselen af te wijken, speelt het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' een belangrijke rol. Wanneer burgers geen gerechtvaardigde verwachtingen hebben dan heeft het rechtszekerheidsbeginsel minder gewicht en kan er eerder reden zijn

om toch terugwerkende kracht te verlenen. Wanneer burgers gerechtvaardigde verwachtingen hebben dan komt aan het rechtszekerheidsbeginsel meer gewicht toe en is er eerder reden om niet in onmiddellijke werking (met exclusieve werking) maar in (onmiddellijke werking met) eerbiedigende werking te voorzien.

De vraag of burgers al dan niet 'gerechtvaardigde verwachtingen' hebben, speelt derhalve een belangrijke rol bij de toepassing van de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen. Het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' is echter – in het algemeen – problematisch. In de eerste plaats wordt in het juridisch spraakgebruik de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' veelal gebruikt om aan te geven dat verwachtingen aan de orde zijn die, al dan niet gedeeltelijk, dienen te worden gehonoreerd. De afweging met eventuele belangen die tegen honorering pleiten ('tegenbelangen'), is dan in zoverre reeds een gepasseerd station. Het adjectief 'gerechtvaardigd' geeft dan vooral een eindresultaat aan en is dan niet van waarde bij de beantwoording van de vraag onder welke omstandigheden verwachtingen in aanmerking komen voor honorering. In de tweede plaats: ook wanneer de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' slechts wordt gebruikt om aan te geven dat het om verwachtingen gaat die redelijk zijn en in aanmerking zouden kunnen komen om te worden gehonoreerd, blijft het een vage term. Want wanneer zijn verwachtingen nu 'gerechtvaardigd'? Hoewel dat gebruik niet mijn voorkeur heeft, heb ik in mijn onderzoek – teneinde begripsverwarring te voorkomen – aangesloten bij het voornoemde normale juridische spraakgebruik met betrekking tot de term 'gerechtvaardigde verwachtingen'. Conceptueel kunnen dan twee stappen worden onderscheiden bij de bepaling of in een concreet geval verwachtingen 'gerechtvaardigd' zijn: (a) de vraag of de desbetreffende subjectieve verwachtingen redelijke verwachtingen zijn, en (b) de vraag of redelijke verwachtingen gerechtvaardigde verwachtingen zijn. De eerste stap betreft een proces van filteren door objectivering en de tweede stap betreft het maken van een afweging met 'tegenbelangen'. Omdat de factoren die van belang zijn bij de eerste stap ook van belang zijn (want van invloed op het gewicht van het belang van het honoreren van de verwachtingen) voor de afweging bij de tweede stap, zijn de twee stappen feitelijk moeilijk te scheiden. Vervolgens is er nog een derde stap. Dat er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen betekent niet per se dat de verwachtingen *volledig* dienen te worden gehonoreerd. De derde stap betreft daarom de vraag *in hoeverre* de verwachtingen dienen te worden gehonoreerd; dit betreft eveneens een proces van afweging met 'tegenbelangen' en deze stap ligt daarom in het verlengde van de tweede stap. Het proces van objectiveren gebeurt door eisen te stellen aan het subject dat verwachtingen heeft ('een redelijk persoon') en de bron van verwachtingen (in het kader van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming: het recht voordat het werd gewijzigd). Deze idee van objectivering geeft enige houvast, maar of verwachtingen redelijk zijn kan niet worden beantwoord onafhankelijk van de omstandigheden van het geval. En of verwachtingen gerechtvaardigd zijn, kan daarnaast niet worden losgezien van (het gewicht van) de 'tegenbelangen'. Het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' blijft derhalve een concept waarop *in abstracto* moeilijk grip te krijgen is. De reden hiervoor is zijn sterk argumentatieve karakter. Betrokkenen dienen namelijk in een concreet geval op verschillende punten te strijden: behalve over het gewicht van de tegenbelangen, over welke omstandigheden van belang zijn en hoe zwaar de van belang zijnde omstandigheden meewegen bij de afweging tussen het belang van het honoreren van verwachtingen en de 'tegenbelangen'.

De vraag naar de invulling van het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' speelt ook bij het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht. Bij dat leerstuk is het de Hoge Raad gelukt om een concrete invulling te geven aan het concept. Voor verschillende situatietypen – welke typen zijn onderscheiden aan de hand van de bron van verwachtingen – heeft de Hoge Raad zogenoemde voorrangsregels ontwikkeld. In de voorrangsregels is vastgelegd enerzijds welke omstandigheden elk voor zich een *noodzakelijke voorwaarde* zijn en anderzijds welke omstandigheden tezamen een *voldoende voorwaarde* zijn voor het aannemen van 'gerecht-

vaardigde verwachtingen' en voorrang van het vertrouwensbeginsel op het legaliteitsbeginsel. Deze methode van voorrangsregels is evenwel om verschillende redenen in beginsel niet geschikt voor fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming. De belangrijkste reden is dat het leerstuk van fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming complexer is dan het leerstuk van het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur. Vooral van belang is dat de 'tegenbelangen' variëren in aantal en gewicht.

Dat de methode van voorrangsregels niet geschikt is, betekent evenwel niet dat voor de vraag wanneer er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen, volledig teruggevallen dient te worden op het 'open' antwoord 'dat hangt af van de omstandigheden van het geval'. Een geschikte methode, die een tussenpositie inneemt, is namelijk die van de *omstandighedencatalogus*. De methode houdt in het kader van wettelijke overgangsrechtsvorming in dat de wetgever bij een concrete wetswijziging dient na te gaan of de omstandigheden die in de catalogus voorkomen, zich voordoen, en dat hij vervolgens de zich voordoende omstandigheden dient af te wegen. Een open omstandighedencatalogus heeft daarbij de voorkeur boven een gesloten, omdat niet uit te sluiten valt dat in een concreet wetgevingsgeval zich een omstandigheid voordoet die het verdient om meegewogen te worden maar die niet in de catalogus is opgenomen. Verschil met, en een voordeel ten opzichte van, een 'open groep omstandigheden' is dat bij de methode van de omstandighedencatalogus vaststaat welke omstandigheden moeten worden meegewogen. Dit laatste heeft zij gemeen met de methode van de voorrangsregels. Verschil met die methode is echter dat nog open is *hoe zwaar* de in de catalogus opgenomen omstandigheden meewegen. Vastgelegd is noch welke omstandigheden noodzakelijke voorwaarden zijn, noch welke omstandigheden tezamen een voldoende voorwaarde zijn voor honorering van de verwachtingen. Dit laatste wordt mede veroorzaakt door de onbekendheid van de grootte van het gewicht van de 'tegenbelangen'. Een voordeel van de methode van de omstandighedencatalogus is dat zij voor meer houvast zorgt bij het maken van de afweging. Daarnaast is een voordeel dat zij tot op zekere hoogte dwingt tot motivering, hetgeen aan de kwaliteit van de afweging kan bijdragen. De kans wordt verkleind dat omstandigheden die meegewogen zouden moeten worden en die zich voordoen, over het hoofd worden gezien, omdat betrokkenen kunnen verifiëren of geen omstandigheden buiten beschouwing worden gelaten. Daarnaast kan aan de oppervlakte komen dat een (mede)beslissers bij zijn voorgestelde beslissing een bepaalde omstandigheid heeft meegewogen, waarvan andere betrokkenen betwijfelen of die zich wel voordoet.

Ingeval een bepaald type overgangssituatie zich met regelmaat voordoet, kan een methode die meer opschuift naar die van voorrangsregels mogelijk zijn. Met name het beginsel van consistentie dringt aan op het ontwikkelen van vuistregels waar dat mogelijk is. Vuistregels hebben hun inhoudelijke basis in, en zijn te zien als een verder ontwikkelde vorm van, de methode van de omstandighedencatalogus. Een vuistregel geeft voor een bepaald situatietype concreet aan wat het afwegingsresultaat (i.e. welke de overgangsrechtelijke regel) in beginsel zou moeten zijn onder de in die vuistregel genoemde omstandigheden. Omdat een vuistregel een concreet afwegingsresultaat voorschrijft, lijkt hij op een voorrangsregel. Een vuistregel onderscheidt zich echter van een voorrangsregel omdat hij niet dwingend een afwegingsresultaat voorschrijft en, daarmee samenhangend, omdat een afwijking in een concreet geval van het voorgeschreven afwegingsresultaat niet betekent dat de regel inhoudelijk bijstelling behoeft.

De eerste onderzoeksvraag is dan beantwoord: de methode die de belastingwetgever behoort te hanteren bij het bepalen in hoeverre terugwerkende kracht toelaatbaar is bij invoering van wetgeving, bestaat uit de combinatie van de voorrangsbeginselen van overgangsrecht en de methode van de omstandighedencatalogus. De overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen krijgen meer betekenis door de omstandighedencatalogus (en nog meer door vuistregels), omdat duidelijk is welke omstandigheden dienen te worden meegewogen bij de toepassing van de voorrangsbeginselen. Er bestaat bovendien een wissel-

werking. Voor zover het terugwerkende kracht betreft, is het uitgangspunt dat terugwerkende kracht leidt tot schending van 'gerechtvaardigde verwachtingen', en wordt de methode van de omstandighedencatalogus gebruikt om na te gaan of in het concrete wetgevingsgeval aan verwachtingen niet toch minder gewicht toekomt dan aan de 'tegenbelangen'. En voor zover het onmiddellijke werking betreft, is het uitgangspunt dat onmiddellijke werking niet leidt tot aantasting van 'gerechtvaardigde verwachtingen', en wordt de omstandighedencatalogus gebruikt om na te gaan of in het concrete wetgevingsgeval de verwachtingen niet toch moeten worden gehonoreerd. Hoewel de combinatie van enerzijds de overgangsrechtelijke voorrangsbeginselen en anderzijds de methode van de omstandighedencatalogus niet als zodanig terug te vinden is in de jurisprudentie, jurisprudentie en literatuur, vindt zij naar mijn mening wel steun in deze rechtsbronnen. De door mij voorgestane methode is in zoverre mitsdien niet alleen normatief maar ook descriptief. In elk van de rechtsbronnen komen namelijk naar voren (a) de uitgangspunten van onmiddellijke werking en van geen terugwerkende kracht, (b) dat 'gerechtvaardigde verwachtingen' als correctiemechanisme op deze uitgangspunten fungeren, en (c) dat er omstandigheden zijn aan te wijzen die moeten worden meegewogen bij overgangsrechtsvorming.

Met de beantwoording van de eerste onderzoeksvraag is de tweede onderzoeksvraag aangesneden: welke omstandigheden maken deel uit van de omstandighedencatalogus voor fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming?

Deze vraag is beantwoord aan de hand van onderzoek van jurisprudentie (tot stand gekomen overgangswetgeving en parlementaire geschiedenis, waaronder wetgevingsadvies van de Raad van State), jurisprudentie en literatuur. Deze rechtsbronnen zijn systematisch geanalyseerd met betrekking tot (a) de vraag welke omstandigheden relevant worden geacht voor de bij fiscale wettelijke overgangsrechtsvorming te maken afweging, en (b) de vraag hoe deze omstandigheden meewegen. Daarbij ben ik voor de overzichtelijkheid uitgegaan van een afweging tussen twee belangen: aan de ene kant – contra formeel en materieel terugwerkende kracht – het rechtszekerheidsbeginsel en aan de andere kant de belangen die worden gediend wanneer de wetgeving wel formeel en/of materieel terugwerkende kracht heeft. De resultaten van het onderzoek heb ik gebruikt ter legitiemer van de omstandigheden die naar mijn mening in de omstandighedencatalogus zouden moeten worden opgenomen. Ik verwijs voor de inhoud van de omstandighedencatalogus naar onderstaande tabel.

Omstandigheid	Opmerkingen	Invloed op gewicht van	
		rechtszekerheid	tegenbelangen
Aard rechtsgebied: belastingrecht	– 'Kleurt de afweging'		
	– Soort belasting ook relevant		
	– Steeds 'tegenbelang' in financieel belang overheid		
	* Asymmetrische rechtsbetrekking * Ingreep financiële positie burger * Overheid direct belanghebbende	Positief	
	Veranderlijkheid belastingregeling	Negatief	

Omstandigheid	Opmerkingen	Invloed op gewicht van	
		rechts-zekerheid	tegenbe-langen
Aankondigingseffecten verwacht			Positief
Voorzienbaarheid wijziging	<ul style="list-style-type: none"> – Kwestie van graad – Omstandigheden van het geval 	Negatief	
	Situatietypen: <ul style="list-style-type: none"> – ‘wetgeven per persbericht’ – ‘evidente omissie’ 		
	Factoren: <ul style="list-style-type: none"> – notie: niet mogen vertrouwen op onveranderlijkheid van het recht – lengte tijdshorizon – nieuwe ontwikkelingen – hoedanigheid belastingplichtige – plaats regel in wettelijk systeem – uitlatingen staatssecretaris – juridische context – onevenwichtigheid of onrechtvaardigheid 		
Gedrag belastingplichtigen: dispositie	<ul style="list-style-type: none"> – Kwestie van graad – Gewicht hangt mede af van aard van handeling en aard van te wijzigen regel – Samenhang met nadeel 	Positief	
Gedrag belastingplichtigen: fiscale grensverkenning	<ul style="list-style-type: none"> – Echter: afbakening ‘fiscale grensverkenning’ lastig 	Negatief	Positief
Gedrag van de overheid: zorgplicht (mede)wetgever	Vooral van belang als contra-omstandigheid bij: <ul style="list-style-type: none"> – grensverkennend gedrag – ingrijpen wetgever n.a.v. jurisprudentie – evidente omissie 		
	* Schending proactieve of reactieve zorgplicht	Positieve invloed op relatief gewicht rechts-zekerheid	
	* Algemene contra-omstandigheid: aanleiding wijziging valt in risicosfeer wetgever	Positieve invloed op relatief gewicht rechts-zekerheid	

Omstandigheid	Opmerkingen	Invloed op gewicht van	
		rechts- zekerheid	tegenbe- langen
Gedrag van de overheid: uitlatingen (mede)wetgever	* Uitlating dat wetgeving niet zal worden gewijzigd	Positief	
	* Uitlating dat wetgeving zal worden gewijzigd	Negatief	
Gedrag van de overheid: consistentie	<ul style="list-style-type: none"> – Omstandigheid is dat er een vergelijkbare overgangssituatie bestaat waarvoor eerder overgangsrecht is gevormd – Invloed op belangenafweging hangt af van het eerdere overgangsrecht 		
Bijzonderheden te wijzigen regel(geving)	* Beleidsmatige regel	Positief	
	* Regel op gebied waarbij lange-termijnplanning van belang is	Positief	
	* Uitdrukkelijke standpuntbepaling: vrijstelling	Positief	
	* Termijnen in de wet	Positief	
	* Toepasselijk overgangsregime toekomstige wijzigingen wet- telijk vastgelegd	Positief	
	* Evidente omissie in regelge- ving	Negatief	Positief
	* Onduidelijkheid in regelge- ving	Negatief	Positief
Toerekening mogelijk aan periode vóór ingangstijdstip	Situatietypen: <ul style="list-style-type: none"> – Onlosmakelijke samenhang met rechtsfeit uit verleden – Bijplustechniek – Compartimenteringssituatie (deel grondslag aangegroeid in het verleden) 	Positief	
Geformaliseerde rechtspositie		Positief	
Mogelijkheid tot aanpassen	Aanpassing is wel (niet) mogelijk	Negatief (Positief)	
Onafgerond complex van transacties		Positief	
Nadeel	* Nadeel t.g.v. wijziging	Positief	
	* Aard nadeel: dispositienadeel	Positief	
	* Aard nadeel: wegnemen 'windfall profit'	Minder positief	
	* Compensatie voor nadeel	Negatief	

*Summary and Conclusion*¹

This study focuses on two issues. The first issue is the question which method the legislature ought to apply in determining to what extent retroactivity is acceptable when enacting tax legislation. The second issue is a follow-up to the first one. I have restricted the area of research to retroactivity of statutes in the field of substantive tax law that is to the prejudice of taxpayers.

Below I summarise the main points of my research including the conclusions.

It should be noted that I do not keep the sequence I followed in the chapters to record my research.

The first issue highlights what the concept of 'retroactivity' means. There are two distinct ways of approaching an answer to this question: a more material approach, that takes into account the effect of the legislation and a formal-technical approach. One of the disadvantages of a more material approach as the doctrine of acquired rights is that the answer to the question whether a statute has retroactive effect soon threatens to depend upon the desirability of such statute: retroactivity is unwanted retroactivity. Another more material approach is that of legal economy. This approach has in turn as its disadvantage that an amendment may too readily be said to have retroactive effect. As a result the term retroactive effect has little distinctive character. In this study, the starting-point is a formal-technical approach to distinguish the various forms of transitional law. Apart from the disadvantages mentioned that are related to a more material approach, a reason for my approach is that the formal-technical approach is dominant in the present juridical discourse. According to a formal-technical approach, it is a matter of retroactivity if the statute applies to juristic facts that occurred before its coming into force. In other words, it is a matter of retroactivity if the initial moment of the temporal applicability of a statute ('the actual moment of taking effect') is situated prior to the moment the statute comes into force: retroactivity is 'formal retroactivity'.

By means of a comparison between the actual moment of taking effect and the moment of coming into force (which moment rules the validity of a law) the two other rules of effect can also be discerned: immediate effect (actual moment of taking effect coincides with the moment of coming into force) and delayed effect (actual moment of taking effect is situated at a moment posterior to the moment of coming into force).

For the question as to which transitional law goes hand in hand with a statute, it is not only essential to consider the rules of effect but also to establish whether the statute applies to all juristic facts that occur after the actual moment of taking effect (exclusive effect) or that the statute does not yet apply to certain juristic facts that occur after the actual moment of taking effect (grandfathering effect). This distinction between rules of effect on the one hand and the question of exclusive or grandfathering effect on the other would logically require replacing the legal terms immediate effect and grandfathering effect by 'immediate effect with exclusive effect' and 'immediate effect with grandfathering effect'. However, to avoid confusion, the usual legal terminology has been followed in this study.

1 Translation by Wil Heesakkers (whk@xs4all.nl), legal translator (juridisch vertaler).

It is because the formal-technical approach to interpret transitional law does not focus on the effect of the new statute that the qualification of the transitional law according to the formal-technical approach does not imply any indication of the desirability of the transitional law. It is because in the forming of transitional law, the 'second step' – the assessment of the desirability – is often not sufficiently borne in mind that the term 'material retroactivity' has added value. Using the term 'material retroactivity' one may emphasize that a statute may contain elements of retroactivity notwithstanding the fact that the statute does not have formal retroactivity but immediate effect. Seen from the principle of legal certainty, the difference between formal retroactivity and immediate effect is only relative insofar as it concerns the impact on the legal condition that existed at the moment of coming into force. Core aspects of legal certainty such as knowability of the law – which enables citizens to predict the consequences of their actions – and the honouring of legitimate expectations do not only suffer when formal retroactivity is at stake. They are also at issue if a statute has immediate effect, e.g. if that statute affects a contract that was concluded before the statute coming into force – so under and based on the old regime. Legal economists too emphasize that no fundamental distinction can be made between formal retroactivity and immediate effect, because the effect of an amendment with immediate effect upon an existing legal position differs only gradually from the effect of an amendment with formal retroactivity.

Looked at from the point of view of legal certainty, a statute should not only have no formal retroactivity, but should also have no immediate effect (with exclusive effect) but (immediate effect with) grandfathering effect to avoid material retroactivity. The ampler, however, the grandfathering, the less fast the new statute becomes effective because the new statute does not yet (fully or partially) apply to cases that are respected. Legal economists consider this result undesirable. Accordingly, the most dogmatic movement in the law and economics literature, which departs from the assumption that the new law is better than the old law in the sense that an amendment leads to increase of prosperity, is in favour of the rule of transitional law that amendments are 'retroactive'. If that rule is known to the citizens there is no further reason whatsoever to provide for transitional provisions as in that case citizens would not have expectations worthy of protection that transitional provisions would be provided for. According to legal economists, this has as an advantage that citizens will anticipate amendments, which is good because the new law is, as pointed out above, considered 'better'. Legal economists therefore strongly emphasize the objective of increase of prosperity (utilitarianism) and apparently do not attach independent value to legal certainty.

In this study I have approached the tension between legal certainty and the interest served by an amendment in a different way from that of the legal economists. The background for this is that I have chosen a different line of approach in legal theory. The primary starting-point is Radbruch's abstract legal theory that law is directed towards the realisation of the idea of law, that is justice, and that three legal values can be discerned therein. These legal values are equality before the law, purposiveness, and legal certainty. Between these values there is a tension and none of these values ought to be made absolute. Here a difference with the approach of legal economy becomes clear; on account of the latter approach emphasizing the purpose of increase of prosperity, this approach can be seen as a theory in which the realisation of the value of purposiveness has priority over realisation of the value of legal certainty. I have elaborated Radbruch's theory of law at a less abstract level by following Dworkin's theory, who sees law as the integrity of rules and principles. It is important that the administration is bound by principles of law. This also applies to the legislature when it comes to law-making, including transitional law. An important feature of a principle of law is its argumentative character and its dimension of weight. A principle of law does not dictate but provides an argument pointing in a certain direction. If there are counterarguments they ought to be weighed. That process of weighing is an insufficiently rational process in that the result cannot always be fully justified as to why

one result of weighing is better than the other. This phenomenon is connected with the issue of incommensurability of interests.

The tension between the interest of legal certainty (advocating no retroactivity and grandfathering) and the interest that is served with an amendment (advocating immediate effect and sometimes retroactive effect) when transitional law is made, has not been solved in this study by taking away the tension by *a priori* putting one of the interests first. That tension is dealt with in another way. On the contrary, it has been preserved. The very existence of that tension is acknowledged as well as the notion that both interests should be taken into consideration. Only in a concrete case of law-making is weighing needed. When transitional law is made *in abstracto* apart from the principle of legal certainty and the interest that is served with an amendment (in this study shortly referred to as 'objective of the law') the principle of equality is also of importance. This triad of interests is grafted on Radbruch's theory of abstract legal values. For the view-point of the principle of equality on transitional law, I have considered as equal cases facts that *ratione materiae* fall within the scope of the new rule and that occur in the same period. This definition taken into account, the principle of equality advocates exclusive effect and against grandfathering (in case of both retroactivity, immediate effect and delayed effect), because the very granting of grandfathering rights leads to unequal treatment of those facts: when grandfathering is granted the new rule does not apply to certain facts that occur after the actual moment of taking effect and that would *ratione materiae* fall within the scope of the new rule.

A conclusion of this study is that on the basis of the relatively abstract line of approach of the principles of legal certainty, equality and the objective of the law a foundation can be given for the generally accepted points of departure of transitional law. These points of departure are prohibition of formal retroactivity and immediate effect (with exclusive effect). These points of departure I have conceptualized as *principles of priority*. They are a matter of 'priority' because the points of departure can be seen as the result of a process of weighing, in which one interest or principle has priority over the other. As to prohibition of retroactivity, the principle of legal certainty prevails and this principle has priority over any other interests. As to immediate effect, the objective of the law and the principle of equality outweigh the principle of legal certainty, so that the principle of legal certainty has to give way. It is a matter of 'principles' because it concerns *prima facie* results of weighing the interests mentioned. It is because the points of departure are the result of an abstract weighing that any concrete case of law-making may lead to a different result of weighing. Immediate effect and prohibition of retroactivity are not rules: they do not dictate but give an indication of direction, as principles do. To answer the question as to whether in a concrete case there is reason to deviate from the principles of priority the concept of 'legitimate expectations' plays an important role. When citizens have no legitimate expectations, the principle of legal certainty has less weight and there can be more reason to nevertheless give retroactive effect. When citizens do have legitimate expectations, the principle of legal certainty has more weight and there is more reason not to give immediate effect (with exclusive effect) but (immediate effect with) grandfathering.

Accordingly, the question as to whether citizens have 'legitimate expectations' or not, plays an important role when the principles of priority of transitional law have to be applied. However, the concept of 'legitimate expectations' is generally problematic. In the first place, the term 'legitimate expectations' is commonly used to indicate that expectations are at stake that partially or completely should be honoured. In that respect, the moment of weighing any interests that advocate against honouring ('counter-interests') has already passed. The adjective 'legitimate' points in particular to the final result, and is useless for the answer to the question as to under which circumstances expectations qualify for being honoured. In the second place: even if the term 'legitimate expectations' is only used for stating that it concerns expectations that are reasonable and could qualify for being

honoured, the term remains a vague one. For when are expectations 'legitimate'? Though that use does not have my preference I have avoided confusion by following the usual legal terminology indicated above with regard to the term 'legitimate expectations'. Conceptually two steps can be discerned when it comes to the determination of whether in a concrete case expectations are 'legitimate': (a) the question as to whether such subjective expectations are reasonable, and (b) the question whether reasonable expectations are legitimate expectations. The first step concerns a process of filtering by objectification, and the second step concerns a weighing of 'counter-interests'. The factors that are significant for the first step are also significant for the weighing involved in the second step. They are of influence on the question how important it is that the expectations are honoured. After all the two steps are actually hard to be discerned. And then there is a third step. The conclusion that the expectations are legitimate does not automatically mean that the expectations ought to be *fully* honoured. The third step therefore concerns the question to *what extent* expectations ought to be honoured; this concerns also a process of weighing 'counter-interests' and this step follows naturally from the second step. The process of objectification takes place by requiring that the subject that has expectations be 'reasonable' and by considering the source of those expectations (in the context of the making of transitional tax law: the law before it was amended). This idea of objectification gives us something to hold on to, but the question as to whether expectations are reasonable cannot be answered without information about the circumstances of the case. And the question as to whether expectations are legitimate cannot be considered apart from the weight of 'counter-interests'. The concept of 'legitimate expectations' therefore remains a concept that is difficult to grasp *in abstracto*. The reason for this is its strongly argumentative character. The parties concerned have to argue in a concrete case on several different points: the weight of the counter-interests, the question as to which circumstances are significant and the relative weight that the relevant circumstances must have in the weighing of the interest of expectations being honoured and the 'counter-interests'.

The question of specification of the concept of 'legitimate expectations' also plays a role in the doctrine of the principle of protection of legitimate expectations as a general principle of proper administration in tax law. The Hoge Raad der Nederlanden (Supreme Court of the Netherlands) has succeeded in developing a concrete set of specifications for this concept. For various types of situations, which types can be distinguished on the basis of the source of expectations, the Hoge Raad has developed so-called rules of priority. In the rules of priority it is determined on the one hand which circumstances each on their own are a *necessary condition* and on the other hand which circumstances together are a *sufficient condition* to assume 'legitimate expectations', as well as priority of the principle of legitimate expectations over the principle of legality. However, this system of rules of priority is not suitable for the making of transitional tax law. The main reason for this is that the doctrine of making transitional tax law is more complicated than the doctrine of the principle of legitimate expectations as a principle of proper administration. In particular it is important that the 'counter-interests' vary in number and weight.

That the method of rules of priority is not suitable does not mean, however, that as to the question when expectations may be called legitimate, we are completely thrown back on the 'open' answer 'That depends upon the circumstances of the case.' A suitable method, which offers an intermediate position, is that of the *catalogue of circumstances*. In the context of making transitional law, this method means that the legislature ought to scrutinize whether the circumstances listed in the catalogue occur and that it must weigh the occurring circumstances. An open catalogue of circumstances is preferable to an exhaustive one because it cannot be ruled out that in a concrete case of law-making a circumstance occurs that also deserves weighing but that is not included in the catalogue. A difference with, and an advantage in comparison with an 'open group of circumstances' is that the method of the catalogue of circumstances determines *which* circumstances ought to be weighed. This feature it has in common with the method of the rules of priority. A

difference with that method is, however, that it still leaves open *how heavily* the circumstances to be weighed should weigh. It has been determined neither which circumstances are necessary conditions nor which circumstances together are a sufficient condition for expectations to be honoured. This is also caused by the fact that the weight of the 'counter-interests' is unknown. An advantage of the method of the catalogue of circumstances is that it provides more of a foothold for weighing. It also has as an advantage that to a certain extent it requires that reasons be given, which may add to the quality of the weighing. The risk that circumstances that should be weighed and that occur are ignored is diminished because parties concerned can verify whether any circumstances have been left outside of consideration. Besides, it may become clear that for his proposed decision a (co-)decision-maker has weighed a certain circumstance of which the other parties concerned doubt whether it does occur.

If a certain type of a transitional situation regularly occurs a method that more resembles that of the priority rules may be possible. In particular the principle of consistency requires the development of rules of thumb wherever possible. As to substance and form the rules of thumb could be considered as a further development of the method of the catalogue of circumstances. A rule of thumb determines for a certain type of situation what the result of the weighing (that is which provision of transitional law) in principle should be under the circumstances listed in that rule of thumb. Because a rule of thumb prescribes a concrete result of weighing it resembles a rule of priority. A rule of thumb distinguishes itself from a rule of priority in that it does not coercively prescribe a result of weighing and because in a concrete case a deviation from the prescribed result of weighing does not mean that the rule needs amendment as regards to its contents.

This being stated, the first question of this study is answered: the method that the tax legislature ought to apply in determining to what extent retroactivity is acceptable when enacting tax legislation consists of a combination of the principles of priority of transitional law and the method of the catalogue of circumstances. The principles of priority of transitional law gain more significance through the catalogue of circumstances (and even more through rules of thumb), because it is clear which circumstances must be weighed when the principles of priority are applied. Besides, there is a correlation. As far as retroactivity is concerned the point of departure is that retroactivity leads to a breach of legitimate expectations, and the method of the catalogue of circumstances is used to check whether in a concrete case of law-making expectations deserve nevertheless less weight than the 'counter-interests'. And as far as immediate effect is concerned the point of departure is that immediate effect does not lead to a breach of 'legitimate expectations' and that the catalogue of circumstances is used to check whether in a concrete case of law-making the expectations had rather be honoured. Though the combination of the principles of priority of transitional law on the one hand and the method of the catalogue of circumstances on the other hand cannot be found back as such in jurisprudence, case law and literature in my view, it does find support in these sources of law. In that respect the method I advocate is therefore not only normative but also descriptive. In any of these sources of law it becomes apparent, explicitly or implicitly, (a) that there are points of departure of immediate effect and of no retroactivity, (b) that 'legitimate expectations' function as correction mechanisms with regard to these points of departure and (c) that circumstances can be pointed out that have to be weighed when transitional law is being made.

With the answer to the first question in this study the second question has been touched on: which circumstances form part of the catalogue of circumstances for transitional tax law-making?

This question has been answered on the basis of examination of jurisprudence (enacted transitional law and legislative history, including advisory opinions on draft legislation by

the Raad van State (Council of State)), case law and literature. These sources of law have been systematically analyzed as to (a) the question which circumstances are considered relevant for the weighing to be made in case of transitional law-making, and (b) the question which weight these circumstances are given. For convenience of comparison, I have started from a weighing between two interests: on the one hand – against formal and material retroactivity – the principle of legal certainty and on the other hand the interests that are served when an act does have formal or material retroactivity. I have used the results of this examination to legitimate the circumstances that should, in my opinion, be covered by the catalogue of circumstances. I refer to the schedule below for the contents of the catalogue of circumstances.

Circumstance	Remarks	Impact on importance of	
		Legal certainty	Counter-interests
Area of law: tax law	– ‘Affects the weighing’		
	– Type of tax also relevant		
	– Always a counter-interest in the administration’s financial interest		
	– Asymmetrical legal relationship	Positive	
	* Negative effect on financial position of citizens		
	* Administration directly concerned		
	* Variability tax legislation	Negative	
Effects to be expected from announcement of changes			Positive
Predictability of amendment	– Question of gradation	Negative	
	– Circumstances of the case		
	– Types of situation:		
	– ‘Legislation by press release’		
	– ‘Evident omission’		
	Factors:		
	– Notion: relying on invariability of law not allowed:		
	– Length of time horizon		
	– New developments		
	– Taxpayer’s status		
	– Place of provision in legal system		
	– Statements by Deputy Minister for Finance		
	– Illegal context Imbalance or injustice		
Taxpayers’ behaviour: disposition	– Question of gradation	Positive	

Circumstance	Remarks	Impact on importance of	
		Legal certainty	Counter-interests
	Weight depending also on the nature of the transaction and the nature of the rule to be amended		
	Connection with detriment		
Taxpayers' behaviour: tax avoidance	– Criteria defining 'tax avoidance' difficult	Negative	Positive
Behaviour of the administration: legislature's duty of care	– Particularly relevant as counter circumstance related to:		
	– Tax avoidanceInterference by legislature in response to case law		
	– Evident omission		
	* Infringement of proactive or reactive duty of care	Positive impact on relative weight legal certainty	
	* General counter circumstance: reason of amendment at the legislature's risk	Positive impact on relative weight legal certainty	
Behaviour of the administration: statements by the legislature	* Statement that legislation will not be amended	Positive	
	* Statement that legislation will be amended	Negative	
Behaviour of the administration: consistency	Circumstance that a comparable transitional situation exists for which previously transitional law had been madeImpact on the weighing of interests depends on previous transitional law		
Particulars of legislative changes	* Policy-related provision	Positive	
	* Provision in area where long-term planning is important	Positive	
	* Express statement (e.g. exemption)	Positive	
	* Time frames in statute	Positive	
	* Appropriate transitional regime of future changes laid down by statute	Positive	
	* Evident omission in legislation	Negative	Positive
	* Obscurity in legislation	Negative	Positive
Allocation possible to period before entry into force	Types of situations:	Positive	

Circumstance	Remarks	Impact on importance of	
		Legal certainty	Counter-interests
	– Inextricable connection with legal fact from the past		
	– Look-back recapture		
	– Compartmentalization (tax basis partly accrued in the past)		
Formalized legal status		Positive	
Possibility for adjustment	Adjustment possible / impossible	Negative (Positive)	
Uncompleted complex of transactions		Positive	
Detriment	* Detriment due to amendment	Positive	
	* Nature of detriment: detriment of disposition	Positive	
	* Nature of detriment: removing 'windfall profit'	Less positive	
	* Compensation for detriment	Negative	

Bijlage A *Uitgangspunten staatssecretaris en Raad van State*

A.1 INLEIDING

Deze bijlage handelt over de algemene visie van de staatssecretaris en die van de Raad van State op formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Als visie van de staatssecretaris beschouw ik een notitie van 1996 van toenmalig staatssecretaris Vermeend.¹ Hoewel de notitie formeel vervallen is, behandel ik de notitie niet als zodanig (zie nader A.3.3). De algemene visie van de Raad van State is te vinden in een advies voor een bepaald wetsvoorstel.² Deze bijlage is overwegend beschrijvend van karakter. Centraal staat de vraag welke de algemene uitgangspunten van de staatssecretaris en die van de Raad van State zijn met betrekking tot formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Ik ga niet inhoudelijk op de uitgangspunten in, omdat in hoofdstuk 11 reeds de verschillende omstandigheden aan de orde zijn geweest die in de notitie en het advies worden genoemd en omdat ik in hoofdstuk 12 commentaar heb gegeven op de inhoud van de notitie.

A.2 ACHTERGROND NOTITIE STAATSSECRETARIS

De notitie van de staatssecretaris is te zien als een gevolg van de, in par. 1.2 geschetste, opkomst van het gebruik van terugwerkende kracht in het belastingrecht, die verband hield met de verandering van houding van belastingplichtigen jegens belastingheffing. Zoals gezien werd, naast inzet van het instrument van *fraus legis* in de uitvoerings sfeer, op het terrein van wetgeving het instrument van reparatiewetgeving ingezet om fiscale grensverkenning door belastingplichtigen tegen te gaan. Daarbij werd regelmatig gebruikgemaakt van de techniek van het ‘wetgeven per persbericht’. Het parlement leek in discussies met de staatssecretaris over concrete gevallen van terugwerkende kracht moeite te hebben met de vraag of en waarom terugwerkende kracht in het desbetreffende geval wel geboden was. De in 1982 aanvaarde motie Christiaanse c.s. met betrekking tot het gebruik van terugwerkende kracht bood weinig houvast wegens de algemene termen van de motie.³ Niet veel meer richting bood de belastingwetenschap; zo kwam uit de discussie naar aanleiding van het preadvies van Prast over terugwerkende kracht vooral naar voren dat de meningen sterk waren verdeeld over het antwoord op de vraag of en, zo ja,

1 Notitie Staatssecretaris (1996).

2 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-4.

3 De motie luidde voor zover van belang: ‘van mening (...) dat terugwerkende kracht van belastingwetten in het algemeen dient te worden vermeden (...)’ (Kamerstukken I, 1979-1980, 15 516, nr. 42g; voor de aanneming: Handelingen I, 1979-1980, d.d. 24 juni 1980, nr. 31, p. 1045-1046). Eerder was in de jaren zestig een motie in dit verband aanvaard; deze luidde voor zover van belang: ‘dat het geboden is bij de belastingwetgeving de grootst mogelijke terughoudendheid te betrachten bij de oplegging van lasten, gegrond op in het verleden liggende omstandigheden’ (Kamerstukken I, 1964-1965, 5380, nr. 49). Voorts is in het kader van de behandeling van een niet-fiscaal wetsvoorstel, waarin terugwerkende kracht aan de orde was, een motie aangenomen waarin de regering werd uitgenodigd ‘maatregelen te treffen, die indiening van wetsontwerpen met terugwerkende kracht zoveel mogelijk voorkomen’ (zie Scheltema (1984), p. 543).

onder welke omstandigheden terugwerkende kracht aanvaardbaar is.⁴ Het parlement had steeds meer behoefte aan een beleidsdocument met daarin neergelegd de uitgangspunten van de staatssecretaris met betrekking tot het gebruik van terugwerkende kracht.⁵ Uiteindelijk werd in 1995 door de staatssecretaris een notitie toegezegd.⁶ Deze notitie, getiteld ‘Terugwerkende kracht en eerbiedigende werking’, is eerst als bijlage gevoegd bij de nota naar aanleiding van het verslag van een bepaald wetsvoorstel.⁷ Zij is vervolgens in een afzonderlijk kamerstuk opgenomen en bediscussieerd.⁸ Aangezien de notitie in een kamerstuk is opgenomen en de notitie vervolgens ook in de Tweede Kamer is bediscussieerd met het oog op toekomstige wetgeving, is de notitie door de staatssecretaris geschreven in zijn hoedanigheid van medewetgever (en niet in die van uitvoerder van de wet).⁹ De notitie is opgebouwd uit twee delen: het eerste deel heeft betrekking op (formeel) terugwerkende kracht, het tweede deel op het vraagstuk van onmiddellijke werking en eerbiedigende werking.

A.3 **UITGANGSPUNTEN MET BETREKKING TOT FORMEEL TERUGWERKENDE KRACHT**

A.3.1 **Notitie Staatssecretaris; inhoud en reikwijdte**

Het eerste deel van de notitie van de staatssecretaris heeft betrekking op terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Voordat ik op de inhoud inga, merk ik eerst het volgende op over de reikwijdte van de notitie.

Ten eerste blijkt uit de wijze waarop de staatssecretaris de verschillende overgangsrechtelijke begrippen beschrijft, dat de formeel-technische benadering (zie daarover par. 2.3) wordt gehanteerd.¹⁰ Wanneer de term ‘terugwerkende kracht’ in de notitie wordt gebruikt, wordt daarmee derhalve formeel terugwerkende kracht bedoeld en niet materieel terugwerkende kracht.¹¹ Dat het eerste deel van de notitie geen betrekking heeft op materieel terugwerkende kracht is tijdens de parlementaire behandeling van de notitie bevestigd door de staatssecretaris; de staatssecretaris koppelt materieel terugwerkende kracht aan – in het tweede deel van de notitie aan de orde komende – onmiddellijke werking.¹² Ten tweede merk ik op dat in de notitie zelf niet duidelijk wordt aangegeven of de uitgangspunten zien op alle vormen van terugwerkende kracht of alleen op terugwerkende kracht die nadelig is voor burgers. Uit inhoud van de notitie blijkt evenwel dat de notitie alleen ziet op nadelige terugwerkende kracht.¹³ Ten derde heeft de staatssecretaris in een later stadium opgemerkt dat de kaders van de notitie ‘voornamelijk zijn vastgesteld

4 Prast (1978) en, voor de discussie, Prast (1978a). Zie ook Stevens (1980), p. 537 die meent dat de beantwoording van de vraag wanneer invoering van een wet met terugwerkende kracht verantwoord is, ‘sterk afhankelijk [is] van het persoonlijk rechtsbewustzijn’ en in dat verband naar de bespreking van het preadvies van Prast verwijst.

5 Zie bijv. Kamerstukken II, 1988-1989, 20 648, nr. 7, p. 8 en Handelingen II, 1994-1995, d.d. 6 september 1995, nr. 99, p. 6063.

6 Handelingen II, 1994-1995, d.d. 6 september 1995, nr. 99, p. 6066-6067.

7 Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, nr. 5, p. 5-9.

8 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 1-3.

9 Zie ook A-G Wattel in onderdeel 7.1 van zijn conclusie bij HR 8 februari 2002, BNB 2002/137.

10 Vergelijk de omschrijving van terugwerkende kracht: ‘door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling worden de voorziene rechtsgevolgen gerekend te zijn ingetreden vanaf een nader aangeduid tijdstip voorafgaande aan de inwerkingtreding van die regeling’ (Notitie Staatssecretaris (1996), p. 2).

11 Vgl. ook Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 13.

12 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 15.

13 Later heeft de staatssecretaris wel aangegeven dat de notitie ziet op ‘verzwarende’ terugwerkende kracht (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. 3, p. 4). Zie overigens Bravenboer en Lubbers (2005) met een eerste voorstel om de notitie aan te vullen voor ‘begunstigende terugwerkende kracht’.

vanuit het perspectief van reparatiewetgeving.¹⁴ Daaraan voeg ik toe dat het kader van de notitie (kennelijk) niet voldoet voor ten minste twee type wijzigingen, hetgeen aan de orde komt in A.3.5 en A.3.6. Een vierde opmerking betreft de soort regelgeving waarop de notitie ziet. Het ligt voor de hand dat de uitgangspunten van de notitie ook in acht dienen te worden genomen door lagere belastingregelgevers dan de formele wetgever,¹⁵ zij het dat die uitgangspunten *uiterste* grenzen markeren en het kader voor het verlenen van terugwerkende kracht smaller is voor de lagere regelgever in verband met de lagere graad van democratische legitimatie van die regelgever in vergelijking met de formele wetgever.¹⁶ Met betrekking tot belastingverdragen heeft de staatssecretaris ogenschijnlijk een draai gemaakt. Aanvankelijk leek de staatssecretaris van mening dat de notitie daarop niet zag.¹⁷ Later heeft hij echter aangeven dat de notitie ook op belastingverdragen ziet, met daarbij de kanttekening dat er wel de bijzonderheid is dat een verdrag in onderhandeling tot stand komt, waarbij ook de wensen van de andere partij een rol spelen.¹⁸

De staatssecretaris geeft in het eerste deel van de notitie eerst een algemeen kader waarbinnen het vraagstuk van terugwerkende kracht zich afspeelt.

‘Het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling betekent een zekere aantasting van de rechtszekerheid van de burger. Daarom wordt aan belastende regelingen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht toegekend (...).

Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een uitzonderlijk geval waarbij aanleiding is voor het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling, spelen zowel rechtskundige als beleidsmatige aspecten een rol. Het gaat om een afweging van belangen. De belangen van de individuele burgers bij rechtszekerheid moeten zorgvuldig worden afgewogen tegen de belangen van de samenleving als geheel die zijn gediend met de terugwerkende kracht van een nieuwe regeling. Voor de formele wetgever is er dus een vraag van afweging, zij het soms een moeilijke afweging. Op het terrein van belastingen gaat het daarbij voortdurend om afwegingen van enerzijds de belangen van de samenleving als geheel en anderzijds die van bepaalde contribuabelen.

(...)

Juist omdat terugwerkende kracht slechts in uitzonderlijke gevallen aan een regeling wordt toegekend en de afweging van de betrokken belangen steeds van geval tot geval moet plaatsvinden, zijn hiervoor geen eenduidige regels te formuleren. Wel zijn er enkele uitgangspunten te noemen die van belang zijn bij de afweging van de verschillende belangen die een rol spelen bij de vraag naar de wenselijke reikwijdte van een regeling.

14 Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 3.

15 Vgl. de brief van de minister van Sociale Zaken 26 april 2004, V-N 2004/24.13 in verband met de terugwerkende kracht van de ministeriële regeling van 3 februari 2004, V-N 2004/24.13, in welke brief werd opgemerkt dat die regeling is getoetst aan de notitie.

Met betrekking tot belastingverordeningen zij overigens opgemerkt dat deze in het verleden goedgekeurd dienden te worden door de Kroon en dat in dat kader in de parlementaire geschiedenis aan de orde is geweest in welke gevallen terugwerkende kracht geoorloofd kon zijn; zie bijlage C.3.1.

16 Bovendien worden de grenzen uiteindelijk bepaald door de Hoge Raad; zie bijlage C.

17 Kamerstukken II, 1996-1997, 24 610, nr. 7, p. 5. Tijdens de parlementaire behandeling van het desbetreffende wetsvoorstel is nog een motie ingediend waarin wordt verzocht ‘er voor zorg te dragen dat er vanaf heden geen belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting tot stand komen waar enige vorm van terugwerkende kracht ten nadele van burgers zit’ (Kamerstukken II, 1996-1997, 24 610, nr. 8). Deze motie is later ingetrokken (Handelingen II, 1996-1997, d.d. 25 juni 1996, nr. 91, p. 6197), waarschijnlijk omdat er niet voldoende steun voor was te vinden gegeven de ongeclausuleerde afwijzing van terugwerkende kracht (zie de discussie in Handelingen II, 1996-1997, d.d. 24 juni 1996, nr. 96, p. 6704-6708).

18 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 9.

Hoewel in de meeste gevallen het initiatief tot het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling door het kabinet zal worden genomen, staat voorop dat dit niet een exclusieve aangelegenheid is van het kabinet. Het is uiteindelijk een beslissing van de formele wetgever die de reikwijdte van een regeling bepaalt. De Staten-Generaal hebben dus mede een beslissende rol. Uiteraard is hierbij ook de advisering door de Raad van State van groot belang.'

Uitgangspunt is derhalve dat slechts in uitzonderlijke gevallen terugwerkende kracht wordt verleend aan belastende regelgeving. De staatssecretaris plaatst het leerstuk van terugwerkende kracht nadrukkelijk in het kader van een belangenafweging. Het belang van de rechtszekerheid van de burgers, dat door de terugwerkende kracht van de wetgeving wordt aangetast, moet worden afgewogen tegen de belangen van de samenleving als geheel. Later heeft de staatssecretaris nog expliciet het belang van proportionaliteit onderschreven: de voor de belastingplichtigen nadelige gevolgen mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het wetsvoorstel behartigde belang.¹⁹ Hoewel de belangenafweging steeds van geval tot geval moet plaatsvinden, formuleert de staatssecretaris wel uitgangspunten die bij de belangenafweging een rol spelen.

'Bij de vraag of het verlenen van terugwerkende kracht aan een regel aanvaardbaar is zijn twee elementen te onderscheiden, te weten het inhoudelijke element en het tijdslement. Voor het inhoudelijke element is van belang of er, bezien in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, een voldoende rechtvaardiging bestaat voor het toekennen van terugwerkende kracht aan de regeling. Voor het tijdslement is onder meer van belang of de nieuwe regeling voorzienbaar is.'

De staatssecretaris stelt als het ware twee eisen aan het verlenen van terugwerkende kracht. Enerzijds de inhoudelijke eis dat er een rechtvaardigingsgrond dient te zijn en anderzijds een tijdseis met betrekking tot de periode van terugwerking van de wet.

'Een voldoende rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht kan bestaan indien het gaat om regelingen die misbruik of oneigenlijk gebruik beogen tegen te gaan, waarbij snel ingrijpen van de wetgever is geboden ter wille van een rechtvaardige belastingheffing. Eveneens kan snel ingrijpen van de wetgever ter wille van een rechtvaardige belastingheffing geboden zijn indien sprake is van een evidente omissie in een wet die leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen, waardoor bijvoorbeeld aanmerkelijke fiscale claims verloren gaan. Een andere rechtvaardiging voor het toekennen van terugwerkende kracht is de noodzaak tot het plotseling laten gelden van een nieuwe regeling om te voorkomen dat burgers maatregelen treffen waardoor de regeling haar beoogde effect ontbeert of zelfs een tegenovergesteld effect sorteert. Dit is het zogenaamde aankondigingseffect. In dit verband speelt ook het gelijkheidsbeginsel een rol. Indien een regeling wordt aangekondigd die misbruik of oneigenlijk gebruik beoogt tegen te gaan, kan het toekennen van terugwerkende kracht nodig zijn om te voorkomen dat een ongewenste ongelijke behandeling ontstaat tussen enerzijds de belastingplichtigen die nog snel een constructie (kunnen) opzetten om van de oude regeling gebruik te maken en anderzijds de belastingplichtigen die dat niet kunnen of willen. Voorts kunnen ook ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten van belang zijn in de afweging om terugwerkende kracht aan een maatregel te verlenen.'

19 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 14.

De notitie onderscheidt aldus de volgende omstandigheden, die al dan niet in samenhang²⁰ en al dan niet limitatief,²¹ een rechtvaardiging kunnen vormen voor het verlenen van terugwerkende kracht:

- Misbruik of oneigenlijk gebruik;²²
- Evidente omissie in de bestaande wetgeving;²³
- Dreiging van aankondigingseffecten;
- Ingrijpende budgettaire gevolgen;
- Uitvoeringsaspecten.²⁴

Over het tijdselement leert de notitie:

‘Het tweede element dat hier speelt is het tijdselement. Het ziet op de noodzaak om de periode van de terugwerkende kracht te beperken. Dit hangt nauw samen met de voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht. De grens van de terugwerkende kracht zal daarom veelal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden. Daarbij geldt als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal dan wel door middel van een persbericht waarin de hoofdlijnen worden geschetst van

- 20 Uit de notitie zelf blijkt niet duidelijk welke omstandigheden zelfstandig een rechtvaardigingsgrond kunnen vormen en welke omstandigheden alleen een extra gewicht kunnen geven aan het belang dat gediend is met het verlenen van terugwerkende kracht.
- 21 Zo wordt ‘het voorkomen van een onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel voor een beperkte groep van belastingplichtigen’ hier niet genoemd, maar bij het tijdselement noemt de notitie dat wel als een rechtvaardigingsgrond. Daarnaast is de motivering opvallend die de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling van de notitie geeft bij zijn ontkennende beantwoording van de vraag of het criterium van ‘evidente omissie’ een zelfstandig criterium is voor het verlenen van terugwerkende kracht. Kamerleden verwezen naar een wetsvoorstel waarin een evidente omissie werd genoemd als rechtvaardigingsgrond, maar de staatssecretaris wees erop dat in dat wetsvoorstel ‘de “evidente omissie” (...) niet de zelfstandige reden voor de terugwerkende kracht [was], maar met name het feit dat (...) voorzienbaar was dat de reparatie zou plaatsvinden’ (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 8-9). Hier lijkt ‘voorzienbaarheid’ derhalve als een rechtvaardigingsgrond te worden gezien.
- 22 Gelet op de vraagstelling van een Kamerlid (‘waar ligt de grens met ongewenst gebruik dat geen terugwerkende kracht zou rechtvaardigen?’) en het antwoord van de staatssecretaris, lijkt de staatssecretaris ‘ongewenst gebruik’ overigens niet als een rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht te zien; de staatssecretaris stelt dat het bij ‘oneigenlijk gebruik’ gaat om ‘een gebruik dat in strijd is met doel en strekking van de wet’ en bij ‘ongewenst gebruik’ om ‘een gebruik dat bij nader inzien, dus achteraf, door de wetgever ongewenst wordt geacht’ (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 7 en 9).
- 23 Tijdens de parlementaire behandeling van de notitie heeft de staatssecretaris aangegeven dat het criterium ‘evidente omissie’ geen zelfstandig criterium is voor het verlenen van terugwerkende kracht (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 8-9 en 14). Het is overigens de vraag of de staatssecretaris zich daaraan houdt (vgl. par. 11.11.6).
- 24 Als ik het goed overzie wordt deze rechtvaardigingsgrond in de wetgevingspraktijk zelden als enige rechtvaardigingsgrond aangevoerd voor het verlenen van terugwerkende kracht. Er is een uitzondering die de regel bevestigt. Bij een wetsvoorstel dat voorzag in de verhoging van het huurwaardeforfait duurde de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel langer dan verwacht waardoor de in het wetsvoorstel genoemde datum van de inwerkingtreding dreigde te worden gepasseerd. Daarom – in wetgevingstechnisch opzicht zeer netjes – werd een novelle ingediend, waarin was bepaald dat wanneer de desbetreffende wet na die datum tot wet zou worden verheven, de inwerkingtredingsbepaling zou worden vervangen door een bepaling waarin een van de plaatsing in het Staatsblad afhankelijke datum van inwerkingtreding was opgenomen en die voorzag in terugwerkende kracht tot de oorspronkelijk beoogde datum van inwerkingtreding. De terugwerkende kracht betrof uiteindelijk slechts een aantal dagen. Voor deze terugwerkende kracht was het voorkomen van problemen in de uitvoeringspraktijk de enige aangevoerde rechtvaardigingsgrond (wet van 4 juli 1991, Stb. 353; Kamerstukken II, 1990-1991, 22 161, nr. 5).

de voorgestelde regeling en waarin tevens een mogelijke terugwerkende kracht van het voorstel is aangekondigd.

Het zal doorgaans de ministerraad zijn die het initiatief neemt om aan een regeling terugwerkende kracht te verlenen. Bij voorgenomen terugwerkende kracht brengt de rechtszekerheid mee dat de publieke mededeling van het desbetreffende besluit duidelijkheid moet geven over de hoofdlijnen van de voorgestelde regeling. Zodanige mededeling kan dan voldoende zijn om aan de maatregel, indien deze na aanvaarding door de Staten-Generaal tot stand komt, terugwerkende kracht te verlenen tot het tijdstip van die mededeling. Het rechtszekerheidsbeginsel wordt op deze wijze niet geschonden, omdat een burger vanaf het moment van de aankondiging van de voorgenomen regels niet langer kan vertrouwen op het ongewijzigd blijven van de bestaande regels. Niettemin zal steeds in de afweging moeten worden betrokken dat terugwerkende kracht een periode van onzekerheid meebrengt, omdat bij de aankondiging van de nieuwe wet nog niet zeker is of het voorstel van wet daadwerkelijk en ongewijzigd het Staatsblad zal halen. Daarom moet er, gelet op het rechtszekerheidsbeginsel, behoedzaam worden omgegaan met het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving.

In dit verband zijn ook van belang de adviezen van de Raad van State met betrekking tot het verlenen van terugwerkende kracht aan wettelijke maatregelen. De Raad van State acht blijkens zijn adviezen terugwerkende kracht verantwoord, indien van de aanvang af ook voor de belanghebbenden duidelijkheid bestaat over de vraag welke beleidsmaatregelen het kabinet heeft willen treffen en met ingang van welke datum.

In dit verband kan verder worden gewezen op de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin de terugwerkende kracht van (wijzigingen van) heffingsverordeningen van gemeenten wordt getoetst. Uit deze jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad terugwerkende kracht van wetgevende maatregelen aanvaardt, mits sprake is van een bijzondere omstandigheid die zulks rechtvaardigt. Daarbij is met name van belang dat een nieuwe maatregel voor de belanghebbenden in zodanige mate voorzienbaar kan zijn, dat reeds die omstandigheid een afwijking van het beginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden rechtvaardigt.

Het tijdselement speelt ook anderszins. Zo kan terugwerkende kracht ook aanvaardbaar zijn indien er sprake is van een reparatie die anderszins al voorzienbaar was. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin er sprake is van een voor belastingplichtigen kenbare evidente omissie in de wetgeving die wordt gerepareerd, dan wel aan een situatie waarin het kabinet of de Staten-Generaal reeds heeft aangegeven reparatiewetgeving wenselijk te achten. Een belastingplichtige die een evidente omissie in de wetgeving ontdekt en daarop inspeelt, bijvoorbeeld door het opzetten van een constructie, handelt speculatief en geheel voor eigen risico, en moet niet verbaasd zijn indien die omissie met terugwerkende kracht wordt gerepareerd.

De terugwerkende kracht van een maatregel kan zich dus in beginsel uitstrekken tot het moment waarop die maatregel voorzienbaar was. Er moeten zeer zwaarwegende argumenten zijn om de werking van een regeling tot nog verder in het verleden uit te strekken. Dergelijke zwaarwegende argumenten kunnen bestaan in zeer grote budgettaire belangen dan wel in het voorkomen van onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel voor een beperkte groep van belastingplichtigen.'

Centraal bij het tijdselement staat derhalve de eis dat de terugwerkende kracht van de desbetreffende wet voorzienbaar dient te zijn. Deze eis van voorzienbaarheid is evenwel geen absolute eis. Samengevat geldt volgens de notitie het volgende met betrekking tot de periode van terugwerking c.q. met betrekking tot het feitelijke ingangstijdstip. Indien terugwerkende kracht wordt verleend is:

1. de hoofdregel: terugwerkende kracht tot het moment waarop de wetgeving met terugwerkende kracht voorzienbaar was. Varianten zijn daarbij:
 - a. terugwerkende kracht tot het moment waarop de regering de belastingplichtigen heeft geïnformeerd over de wetgeving met terugwerkende kracht (zogenoemde 'wetgeven per persbericht'); dan wel
 - b. terugwerkende kracht tot het moment waarop de belastingplichtigen anderszins de wetgeving met terugwerkende kracht hadden kunnen voorzien, *bijvoorbeeld* in geval van een kenbare evidente omissie in de wetgeving of in geval het kabinet of de Staten-Generaal reeds heeft aangegeven reparatiewetgeving wenselijk te achten;
2. de uitzondering: een feitelijk ingangstijdstip dat gelegen is vóór het moment dat de wetgeving met terugwerkende kracht voorzienbaar was, is alleen geoorloofd indien daarvoor zeer zwaarwegende argumenten zijn, zoals zeer grote budgettaire belangen dan wel het voorkomen van onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel voor een beperkte groep van belastingplichtigen.

A.3.2 Uitgangspunten Raad van State

De Raad van State wordt gehoord over, onder meer, voorstellen van wet (art. 73 Gw). Bij toetsing van wetsvoorstellen legt de Raad drie toetsen aan: een juridische toets (die betrekking heeft op de verenigbaarheid van het voorstel met hoger recht en met algemene rechtsbeginselen), een wetstechnische toets (die een toets aan de Aanwijzingen voor de regelgeving behelst) en een beleidsanalytische toets.²⁵ Toetsing van het (voorgestelde) overgangsrecht wordt geschaard onder de juridische toets.²⁶ Soms komt de terugwerkende kracht van een wet niet onder de aandacht van de Raad van State omdat die terugwerkende kracht pas in een later stadium van het wetgevingsproces in het wetsvoorstel wordt gebracht.²⁷ Dat is echter niet (meer) de bedoeling.²⁸

In zijn advies met betrekking tot het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de wet van 18 december 1995, Stb. 659 heeft de Raad van State uitgangspunten geformuleerd met betrekking tot het verlenen van terugwerkende kracht aan nadelige belastingregeling.²⁹ Die uitgangspunten hebben niet alleen betrekking op het desbetreffende wetsvoorstel maar gelden als algemeen toetsingskader.³⁰ Ook in latere adviezen wijst de Raad

²⁵ Bartel (2005), p. 20; vgl. Jaarverslag Raad van State 2005, p. 63.

²⁶ Vgl. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 58 en Jaarverslag Raad van State 2005, p. 72.

²⁷ Zo lijkt de formeel terugwerkende kracht van de inperking van de landbouwwijziging (wet van 14 december 2000, Stb. 567, art. XV, lid 6) niet onder de aandacht van de Raad van State te zijn geweest; afgaande op hetgeen in het nader rapport is opgenomen, is die formeel terugwerkende kracht pas in het wetsvoorstel opgenomen nadat de Raad van State zijn advies had uitgebracht (Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, A, p. 26). Een ander voorbeeld is de formeel terugwerkende kracht van een reparatie van een omissie in art. 17a Wet VPB 1969 (wet van 14 december 2001, Stb. 641, art. VIII, lid 7; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 034, A, p. 26 en nr. 5, p. 55).

²⁸ De motie met het verzoek aan de staatssecretaris 'om voor fiscale wetswijzigingen die terugwerkende kracht bevatten (ten nadele van de belastingplichtigen) altijd eerst het advies van de Raad van State in te winnen alvorens deze voor te leggen aan de Staten-Generaal' (Kamerstukken I, 2001-2002, 28 034, nr. 123c) werd weliswaar ingetrokken, maar dit werd gedaan omdat de staatssecretaris aangaf dat de inhoud van de motie aansloot bij zijn beleidsuitgangspunten en dat de motie daarom overbodig was, waaruit de indiener van de motie afleidde dat '[d]at betekent dat in de toekomst niet meer bij nota van wijziging terugwerkende kracht wordt opgenomen in wetsvoorstellen' (Handelingen I, 2001-2002, d.d. 11 december 2001, nr. 12, p. 627-628).

²⁹ Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1-4.

³⁰ Zie ook Jaarverslag Raad van State 2000, p. 51 en Staatsraad Bartel (2005), p. 27, alsmede Hoekstra (2008), p. 873.

van State er regelmatig naar.³¹ Gelet op gebruik van de algemene term ‘belastingmaatregelen’ zien de uitgangspunten niet alleen op wetgeving in formele zin maar op belasting-regelgeving in het algemeen.³² De Raad van State schetst het volgende kader in zijn advies.

‘De Raad van State is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwa-ring³³ van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (for-mele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandig-heden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belas-tingplichtigen voor het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn.’

De Raad van State stelt dus de eis dat er sprake dient te zijn van *bijzondere omstandigheden* en stelt met betrekking tot het moment tot waar de regel terugwerkt de eis van *voldoende kenbaarheid*.³⁴

‘De (...) bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen, kunnen worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk onei-genlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening. Voor elk van de voorgestelde maatregelen zal moeten worden bezien of voldaan is aan de voor-waarde dat sprake is van zodanige bijzondere omstandigheden.’³⁵

De Raad van State aanvaardt aldus in elk geval twee rechtvaardigingsgronden voor het ver-lenen van terugwerkende kracht:

- aanmerkelijke aankondigingseffecten;
- omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening.

Opmerking verdient nog het volgende. Uit het feit dat in het advies wordt gesproken over ‘(formele) terugwerkende kracht’ leidt Kappelle af dat de uitgangspunten van de Raad van State ook zien op materieel terugwerkende kracht.³⁶ Ik zie dit anders en ik meen dat de term tussen haakjes alleen bedoeld is als een verduidelijking. Ondersteuning voor deze opvatting is ten eerste dat de eis van ‘bijzondere omstandigheden’ en de eis van ‘vol-doende kenbaarheid’ duiden op situaties van formeel terugwerkende kracht.³⁷ Een tweede aanwijzing is dat in hetzelfde advies waarin de uitgangspunten ten aanzien van terugwerkende kracht worden geformuleerd, ook wordt ingegaan op de materieel terug-werkende kracht van bepaalde onderdelen van het desbetreffende wetsvoorstel. Daarbij wordt niet verwezen naar de eerder genoemde uitgangspunten ten aanzien van terugwer-

31 Zie bijv. Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 3, Kamerstukken II, 1995-1996, 24 761, B, p. 28, Kamerstukken II, 1996-1997, 25 224, B, p. 3, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 689, A, p. 3, Kamerstukken II, 1997-1998, 26 020, B, p. 11, Kamerstukken II, 1999-2000, 27 030, B herdruk, p. 7, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 784, A, p. 3, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 896, B, p. 5, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 4, p. 8, en Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10.

32 Zo werd ook in het advies van 21 februari 2003, Stcrt. 91, bijvoegsel, in verband met een voorstel tot wijziging van het BvdB 2001 (welk voorstel uiteindelijk heeft geleid tot het besluit van 10 april 2003, Stb. 157) naar het kader verwezen.

33 Voetnoot MP: onder een verzwaaring van belastingheffing begrijpt de Raad van State – terecht – ook het vervallen van faciliteiten (Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10).

34 Het betreffen derhalve cumulatieve eisen; vgl. ook Kamerstukken II, 2000-2001, 27 784, A, p. 3, waarin de Raad aangaf de kenbaarheid op zichzelf niet een voldoende rechtvaardiging is voor terugwerkende kracht.

35 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, nr. A, p. 3-4.

36 Kappelle (2000), p. 50: ‘A contrario kan hieruit worden afgeleid dat het standpunt van de Raad van State in beginsel ook van toepassing is op materiële terugwerkende kracht.’

37 Ook uit de weergave van Staatsraad Bartel (2005), p. 27 e.v. van de positie van de Raad van State met betrekking tot terugwerkende kracht, en de daarbij gegeven voorbeelden, kan worden afgeleid dat de criteria zien op formeel terugwerkende kracht. Zie ook Harkema (1996), p. 2111.

kende kracht maar worden andere uitgangspunten geformuleerd (zie voor die uitgangspunten A.4.2).³⁸ Een aanwijzing is voorts dat in latere adviezen van de Raad van State weinig indicaties zijn te vinden dat de Raad met zijn advies ook het oog had op materieel terugwerkende kracht, al moet worden toegegeven dat in sommige situaties de Raad van terugwerkende kracht spreekt terwijl formeel terugwerkende kracht in dat geval niet aan de orde is.³⁹ Tot slot lijkt het weinig aannemelijk dat de Raad van State dezelfde (strengere) uitgangspunten voor ogen heeft met betrekking tot materieel terugwerkende kracht als met betrekking tot formeel terugwerkende kracht, omdat de Raad in zijn algemeenheid onmiddellijke werking als de hoofdregel aanduidt.⁴⁰

A.3.3 Notitie vervallen? Ja, maar zij is toch van belang

In deze paragraaf komt aan de orde dat de notitie van de staatssecretaris formeel is vervallen. In het onderzoek heb ik de notitie evenwel als niet vervallen behandeld. De redenen daarvoor komen hier aan de orde. De kern is dat de notitie nog steeds argumentatief gewicht heeft in het juridische discours.

Nadat de staatssecretaris zijn notitie per brief van 8 oktober 1996 aan de Tweede Kamer had gestuurd,⁴¹ heeft hij per brief van 22 april 1997⁴² op verzoek van de leden van de vaste commissie voor Financiën zijn initiële commentaar gegeven op reacties op de notitie. Vervolgens is er op 15 mei 1997 een algemeen overleg geweest tussen de commissie en de staatssecretaris. Dat overleg werd besloten met de afspraak dat de staatssecretaris met een nieuwe concluderende notitie zou komen waarin de gedachtewisseling van het overleg alsmede de overige stukken, waaronder de eerdere notitie, zou worden opgenomen. Voor dat het verslag van dit overleg werd vastgesteld op 27 juni 1997⁴³ heeft de staatssecretaris een brief gestuurd op 25 juni 1997 aan de voorzitter van de Tweede Kamer.⁴⁴ In deze brief geeft de staatssecretaris aan de opvatting van de Raad van State te zullen volgen met betrekking tot de vraag of er sprake is van uitzonderlijke gevallen die het gebruik van terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen.

Het volledig aansluiten bij de opvatting van de Raad van State is op zich opmerkelijk, omdat de criteria van de Raad van State stringenter zijn dan die van de notitie (zie A.3.4) en het eerdere commentaar van de staatssecretaris naar aanleiding van de reacties van de leden van de vaste commissie voor Financiën nog niet bepaald in de richting wees van een volledige verschuiving naar de opvatting van de Raad van State.⁴⁵ Bovendien zijn de uitgangspunten die in de notitie zijn neergelegd niet bepaald nieuw – met uitzondering wellicht van het criterium van de ‘evidente ommissie’ – omdat ze reeds terug te vinden zijn in

38 Zie Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5, waarin de Raad bovendien expliciet opmerkt bij het begin van het deel van het advies dat ziet op materieel terugwerkende kracht: ‘Het [wets]voorstel heeft (...) – naast de formele terugwerkende kracht – ook materieel terugwerkende kracht gekregen.’

39 Zie bijv. Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, nr. 4, p. 6 en p. 12. Ook in Kamerstukken II, 1997-1998, 25 689, A, p. 3 lijkt de Raad een ruim begrip van terugwerkende kracht te hebben (de staatssecretaris neemt evenwel alleen de formeel terugwerkende kracht weg maar laat de materieel terugwerkende kracht in stand). Verder spreekt de Raad in Kamerstukken II, 1997-1998, 26 020, B, p. 11 over terugwerkende kracht en toetst hij (indirect) aan zijn advies, terwijl formeel terugwerkende kracht niet aan de orde was; dit geval is echter niet concludent omdat de zogenoemde bijplustechniek aan de orde was (vgl. Kamerstukken II, 1997-1998, 26 020, A, p. 5 en 16), welke techniek naar mijn mening materieel volledig overeenkomt met het verlenen van formeel terugwerkende kracht (zie par. 11.12.2).

40 Zie bijv. Jaarverslag Raad van State 2002, p. 58 en Jaarverslag Raad van State 2005, p. 72.

41 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 1.

42 Brief van 22 april 1997, V-N 1997/1774, opgenomen als bijlage in Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 12-16.

43 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3.

44 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 2.

45 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3.

eerdere algemene beschouwingen over terugwerkende kracht in de parlementaire geschiedenis.⁴⁶ De notitie is in dat opzicht te zien als een herhaling van eerdere standpunten, maar dan met een uitgebreide toelichting. Zo er echter twijfel zou zijn over de status van de oorspronkelijke notitie, later is door de staatssecretaris per brief van 26 september 1997 expliciet bevestigd dat met de brief van 25 juni 1997 het de bedoeling was de toezegging van een nieuwe concluderende notitie gestand te doen, en dat daarmee de eerdere notitie was komen te vervallen.⁴⁷ De staatssecretaris heeft zich dus geconformeerd aan het (stringentere) kader van de Raad van State met betrekking tot het verlenen van terugwerkende kracht.⁴⁸

Ondanks dat de notitie formeel vervallen is, behandel ik haar als niet vervallen verklaard. Een eerste reden daarvoor is dat de notitie in het juridisch discours nog niet aan gezag heeft ingeboet (al is daarvoor wellicht soms ook de reden dat er niet steeds het besef is dat de notitie formeel vervallen is). Zo wordt in de rechtspraak overgangswetgeving – ten overvloede⁴⁹ – aan de notitie getoetst, althans wordt naar de notitie verwezen.⁵⁰ Ook de literatuur haalt de notitie nog veelvuldig aan.⁵¹ In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt verwezen naar de beleidslijn opgenomen in Kamerstukken II 1996-1997, 25 212, nr. 1-3, waarvan de notitie onderdeel is (nr. 1), alsmede overigens de genoemde brief van 25 juni 1997 (nr. 2).⁵² Ten tweede kan ik me niet aan de indruk onttrekken dat het vervallen verklaren van de notitie enigszins overhaast en niet volledig doordacht is gebeurd. Indicatief is dat de notitie niet alleen ziet op het vraagstuk van terugwerkende kracht, maar – in het tweede deel – ook op het vraagstuk van onmiddellijke werking en eerbiedigende werking. De punten van het advies van de Raad van State waarnaar de brief verwijst, zien echter alleen op terugwerkende kracht.⁵³ Het vervallen van de notitie is bovendien spijtig vanuit het oogpunt dat de notitie op zichzelf goed het kader, inclusief de tegengestelde beginselen en belangen, uiteenzet. Het advies van de Raad van State is begrijpelijkerwijs (want in het kader van een concreet wetsvoorstel) minder breed van opzet dan de notitie. Tot slot lijkt de staatssecretaris soms feitelijk toch vast te houden aan de notitie. Zo wordt zo nu en dan wanneer formeel terugwerkende kracht aan de orde is, door de (mede)wetgever letterlijk verwezen naar de notitie of zelfs uit de notitie geci-

46 In de notitie zelf wordt verwezen naar Kamerstukken I, 1989-1990, 21 152, nr. 53b. Eerdere algemene beschouwingen met betrekking tot het gebruik van terugwerkende kracht zijn te vinden in bijv. Kamerstukken I, 1985-1986, 19 305, nr. 149g, p. 1-2, Kamerstukken II, 1988-1989, 20 648, nr. 8, p. 17, Kamerstukken II, 1989-1990, 21 152, nr. 6, Handelingen I, 1990-1991, d.d. 2 oktober 1990, nr. 1, p. 26-27, en Kamerstukken II, 1990-1991, 21 842, nr. 10, p. 12.

47 Brief van 26 september 1997, V-N 1997/3505, punt 5. Zie ook brief van 2 juli 2003, V-N 2003/33.2. Vgl. tevens Kamerstukken II, 1997-1998, 24 610, nr. 9, p. 1, en Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. 3, p. 4.

48 Zie ook bijv. Van Arendonk (1999), p. 24-25, Harkema (2000), p. 462, Kappelle (2000), p. 61, Cornelisse (2004), p. 163, en Bartel (2005), p. 28.

49 Gelet op het grondwettelijk toetsingsverbod ex art. 120 Gw (zie daarover bijlage B.3.2) kan belastingwetgeving in formele zin uiteraard – *a fortiori* – niet aan de Notitie Staatssecretaris (1996) worden getoetst (zie bijv. Hof Den Bosch 27 juni 2002 (te kennen uit HR 12 september 2003, BNB 2003/352), r.o. 4.9 en vgl. CRvB 24 januari 2001, AB 2001/81 met betrekking tot de notitie overgangsrecht op het gebied van sociale zekerheid).

50 Hof Den Bosch 17 april 2002, V-N 2002/49.26, r.o. 13, Hof Amsterdam 20 augustus 2003, V-N 2004/6.1, r.o. 5.7, alsmede bijv. A-G Wattel in onderdeel 7 van zijn conclusie bij HR 8 februari 2002, BNB 2002/137 en A-G Overgaauw in onderdeel 6.8 van de conclusie voor HR 23 september 2005, BNB 2006/113 en in onderdeel 4.11 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77.

51 Bijv. Ten Berge en Widdershoven (1998), p. 433, Janse de Jonge (2000), p. 498, Van der Burg (2001), p. 16, Weggeman (2001), p. 77, NOB (2002), paragraaf 2.10, Gribnau en Meussen (2002), p. 257, Meussen (2003), p. 2, Barmantlo en Van Wordragen (2003), Smit (2004), p. 34-36, Pauwels (2004), Lubbers (2005), p. 2, Albert (2005), p. 220, Ruijschop (2006), p. 553, en Schuver-Bravenboer (2007).

52 Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 167, toelichting.

53 Ik merk in dit verband op dat wanneer het vraagstuk van eerbiedigende werking aan de orde is, de staatssecretaris soms toch nog verwijst naar het stuk over eerbiedigende werking in de notitie; zie bijv. Kamerstukken II, 2003-2004, 29 210, C, p. 26.

teerd,⁵⁴ of wordt verwezen naar de kamerstukken in zijn geheel waarin de notitie zelf en de bespreking ervan is opgenomen.⁵⁵ Daarnaast zijn er voorbeelden van situaties waarin de (mede)wetgever afwijkt van de uitgangspunten van de Raad van State; zo staan de rechtvaardigingsgrond van het voorkomen van *aanmerkelijke* aankondigingseffecten⁵⁶ en die van het tegengaan van *omvangrijk* oneigenlijk gebruik of misbruik⁵⁷ onder druk en zo is er soms sprake van het verlenen van terugwerkende kracht zonder dat een van beide rechtvaardigingsgronden aan de orde is.⁵⁸ Ook het met terugwerkende kracht ingrijpen naar aanleiding van onwelgevallige arresten van de Hoge Raad past niet in de uitgangspunten van de Raad van State (maar overigens evenzo moeizaam in de uitgangspunten van de notitie; zie hierna A.3.6).

A.3.4 Vergelijking Notitie Staatssecretaris en advies Raad van State

Indien de notitie van de staatssecretaris wordt vergeleken met de uitgangspunten die de Raad van State heeft geformuleerd dan valt op dat het kader van de Raad van State minder

54 Zie bijv. Kamerstukken II, 2000-2001, 27 209, nr. 6, p. 69, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 746, nr. 5, p. 3, Kamerstukken II, 2002-2003, 28 608, nr. 3, p. 32 en Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 13. Zie tevens brief van de minister van Sociale Zaken 26 april 2004, V-N 2004/24.13 in verband met de terugwerkende kracht van ruim negen jaar van de ministeriële regeling van 3 februari 2004, V-N 2004/24.13.

55 Bijv. Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, A, p. 3, Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, punt 2, Kamerstukken II, 2002-2003, 28 608, nr. 3, p. 32 en Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 27.

56 Zo ging het bij een maatregel ter voorkoming van handel in herinvesteringslichamen om 'eventuele aankondigingseffecten' (Kamerstukken II, 2000-2001, 27 209, nr. 7, p. 21) en zo sprak de staatssecretaris bij de reparatiewetgeving in verband met misbruik van de heffingsrenteregeling over 'mogelijke aankondigingseffecten' (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 306, nr. 42, p. 2-4). Verder is de Raad van State soms niet overtuigd van het aanwezig zijn van aanmerkelijke aankondigingseffecten, maar zet de staatssecretaris de voorgestelde terugwerkende kracht toch door, zoals bij de aanscherping van de tbs-regeling in verband met opties (advies van de Raad om geen terugwerkende kracht te geven; Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 5-6), bij de invoering van art. 10, lid 4, Wet LB 1964 (advies om geen terugwerkende kracht te verlenen; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 760, nr. 4, p. 8-9), en bij de afschaffing van de pc-privéregeling (advies van de Raad om terugwerkende kracht te heroverwegen; Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 4, p. 10); zie daarover ook Bartel (2005), p. 29-31.

57 Vgl. Handelingen I, 1998-1999, d.d. 15 december 1998, nr. 13. Het Kamerlid Stevens stelde (p. 337): 'mijn analyse is dat de brief van de Staatssecretaris [waarin verwezen wordt naar het algemene advies van de Raad van State over terugwerkende kracht; MP] niet slaat op de situatie rond Malta, omdat daarbij geen sprake was van omvangrijk oneigenlijk gebruik, als al oneigenlijk gebruik heeft plaatsgevonden.' De reactie van staatssecretaris Vermeend (p. 352): 'De heer Stevens vindt dat wij misbruik en oneigenlijk gebruik uiteindelijk maar moeten laten lopen. Dat is het verhaal van de heer Stevens. We moeten de mensen maar laten lopen als het slechts om een beetje misbruik gaat. Ik kan dat echter niet over mijn hart krijgen. Ik vind dat misbruik moet worden aangepakt, met alle mogelijke middelen. Ook als het maar gaat om een of twee gevallen van misbruik, moet het in mijn optiek gewoon worden aangepakt.'

58 Zie bijv. de reparatie van het aankoopkosten deelnemingen-arrest voor zover het de terugwerkende kracht tot en met datum persbericht betreft (wet van 4 november 2004, Stb. 581, art. III, lid 2; Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381), en het besluit van 10 april 2003, Stb. 157 ter zake waarvan de Raad van State zeer kritisch is in zijn advies (van 21 februari 2003, Stcrt. 91, bijvoegsel) en opmerkt dat voorkomen dient te worden dat het beleidskader in verband met terugwerkende kracht 'sluipenderwijs verwatert.' Zie ook de wet van 16 december 2004, Stb. 657, art. I, onderdeel A jo. art. X, lid 2, inzake pensioenuitkeringen van internationale organisaties, waarbij het ging om een terugwerkende kracht van bijna vier jaar en de motivering was dat een 'onbedoelde afwijking' ten opzichte van de Wet IB 1964 en de uitvoeringspraktijk aan de orde was (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 678, nr. 3, p. 4-5).

ruimte biedt voor het verlenen van terugwerkende kracht dan de notitie.⁵⁹ Zoals hiervoor gezien dient volgens de Raad van State voor het verlenen van terugwerkende kracht voldaan te zijn aan de eis van bijzondere omstandigheden en de eis van voldoende kenbaarheid. Deze twee eisen sluiten aan bij het onderscheid dat de staatssecretaris in zijn notitie maakt tussen het inhoudelijke element en het tijdselement. De uitwerking komt echter niet geheel overeen.

Bij het inhoudelijke element is te zien dat het kader van de Raad van State minder ruimte biedt voor het verlenen van terugwerkende kracht. Ten eerste wordt een kleiner aantal situaties genoemd waarin terugwerkende kracht gerechtvaardigd kan zijn. De Raad van State noemt alleen aankondigingseffecten en oneigenlijk gebruik of misbruik; niet genoemd worden evidente omissie, ingrijpende budgettaire gevolgen⁶⁰ en uitvoeringsaspecten. Ten tweede stelt de Raad ogenschijnlijk hogere eisen. Het dient in de ogen van de Raad te gaan om *aanmerkelijke* aankondigingseffecten of *omvangrijk* oneigenlijk gebruik of misbruik; deze adjectieven komen niet expliciet in de notitie terug. Tot slot zijn de uitgangspunten stringenter omdat ze iets meer uitgewerkt zijn en aldus minder ruimte laten bij de invulling. Zo heeft de Raad van State in verband met aankondigingseffecten aangegeven veel waarde te hechten aan de motivering en kwantificering, vooral indien ook bonafide transacties mogelijk door de terugwerkende kracht worden getroffen.⁶¹ De Raad wijst er daarnaast op dat niet elk verwacht aankondigingseffect een bijzondere omstandigheid kan vormen, aangezien 'bij elke nieuwe vorm van belastingheffing sprake [zal] zijn van verschuivingseffecten'.⁶² Een gemis aan vervroegd geheven belasting kan bovendien volgens de Raad van State niet altijd als budgettair verlies worden beschouwd.⁶³ Van een stringenter aanpak is mogelijk ook sprake bij de rechtvaardigingsgrond 'oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening'. In een later stadium heeft de Raad expliciet een nadere beperking aangebracht door middel van de toevoeging 'dat niet anders kan worden bestreden dan met een wettelijke regeling'.⁶⁴ Daarin lijkt tot uitdrukking te komen dat er naar het oordeel van de Raad van State geen ruimte is voor terugwerkende kracht wanneer aanpak met *fraus legis* mogelijk is. Zo ik de Raad hier goed versta, kan de staatssecretaris daarmee in elk geval niet instemmen.⁶⁵

59 Van een vergelijking met de Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 167, zie ik af, omdat dat weinig toegevoegde waarde heeft. Enerzijds is de notitie van de staatssecretaris namelijk veel uitgebreider dan (de toelichting bij) aanwijzing 167. Anderzijds biedt aanwijzing 167 ten opzichte van de notitie weinig nieuws; de toelichting bij aanwijzing 167 noemt als situatie waarin terugwerkende kracht geoorloofd kan zijn, weliswaar – anders dan de notitie – nog wel 'gevallen waarin de regelgeving een achterstand heeft opgelopen ten opzichte van in de praktijk noodzakelijk gebleken ontwikkelingen die legalisering achteraf behoeven', maar dergelijke gevallen lijken mij in het belastingrecht zich niet snel voor te doen.

60 Zie ook par. 11.2.3 (met verwijzingen) voor de kritische houding van de Raad van State ten opzichte van 'budgettaire gevolgen' als rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht.

61 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3 en 4.

62 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3.

63 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 3.

64 Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 3-4.

65 Zo werd bij een wetsvoorstel dat voorzag in reparatie van een wet in verband met een constructie en dat voorzag in terugwerkende kracht (tot datum persbericht), onder meer gesteld: 'Hoewel een succesvolle bestrijding met bijzondere rechtsmiddelen zoals schijnhandeling en *fraus legis* mogelijk lijkt, bestaat mede met het oog op de rechtszekerheid de behoefte aan wetswijziging' (Kamerstukken II, 2002-2003, 29 026, nr. 3, p. 6) en 'in de afweging heb ik mede betrokken dat de praktijk geen belang heeft bij procedures, waarvan de afloop onzeker is, maar bij duidelijkheid met betrekking tot de beoogde rechtsgevolgen, zowel voor degenen die bij reguliere inwerkingtreding de constructie tijdig zouden hebben kunnen afronden als degenen die daar niet toe in staat zouden zijn' (Kamerstukken I, 2003-2004, 29 026, C, p. 1). Zie ook Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 11.

Bij het tijdselement blijkt de beperktere ruimte voor het verlenen van terugwerkende kracht reeds uit het gegeven dat de Raad van State het kenbaarheidsvereiste hanteert, terwijl in de notitie het voorzienbaarheidsvereiste als uitgangspunt geldt. De staatssecretaris is van mening dat de eis van kenbaarheid een zwaardere eis is dan de eis van voorzienbaarheid: 'voorzienbaarheid houdt alleen in dát duidelijk is dat een reparatie gaat plaatsvinden, terwijl kenbaarheid inhoudt dat ook duidelijk moet zijn wat de inhoud van de reparatiewetgeving zal zijn.'⁶⁶ Een tweede punt is dat de staatssecretaris uitdrukkelijk de mogelijkheid openhoudt dat een wettelijke regel terugwerkt tot een moment gelegen vóór het moment dat de wetgeving met terugwerkende kracht voorzienbaar was voor belastingplichtigen. De Raad van State lijkt daarvoor geen ruimte te zien: 'in ieder geval kan (...) geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn' (cursivering MP),⁶⁷ al rijst wel de vraag of de Raad van State die eis zelf wel steeds zo strikt hanteert.⁶⁸ Tot slot, met betrekking tot het 'wetgeven per persbericht' geeft de Raad van State meer inzicht aan welke eisen het persbericht dient te voldoen. Zo wordt de eis gesteld dat elke voorgestelde wettelijke regel waaraan terugwerkende kracht zal worden verleend in het persbericht wordt genoemd; de terugwerkende kracht van wettelijke regels die niet worden genoemd in zo'n persbericht voldoet niet aan de eis van voldoende kenbaarheid.⁶⁹ Evenmin wordt volgens de Raad van State aan de eis van voldoende kenbaarheid voldaan indien de inhoud van een aangekondigde wettelijke regel niet duidelijk uit het persbericht blijkt – bijvoorbeeld indien een begrip wordt gebruikt dat niet een zodanige vastomlijnde betekenis heeft.⁷⁰

A.3.5 Afwijkende uitgangspunten in het geval van 'nazorg'

Zowel de notitie van de staatssecretaris als het advies van de Raad van State bleek (kenmerkend) inhoudelijk ontoereikend te zijn met betrekking tot twee soorten wijzigingen in de wetgeving, ten eerste met betrekking tot zogenoemde nazorgwetgeving en ten tweede met betrekking tot reparatiewetgeving naar aanleiding van onverwachte en ongewenste rechtspraak. In deze paragraaf ga ik in op 'nazorg'wetgeving.

De Raad van State heeft als eerste aangegeven dat in het geval van 'nazorg' andere kaders dienen te worden gesteld.

'De omvangrijke en tijdens de parlementaire behandeling steeds complexer geworden Belastingherziening 2001 leidde haast onvermijdelijk tot het binnensluipen van foutieve verwijzingen of het ontbreken van verwijzingen, onduidelijkheden en andere onjuistheden. Het herstel van zodanige onjuistheden vormt de technische afronding van het wetgevingsproces met betrekking tot de Wet IB 2001 en de met de invoering van de Wet IB 2001 samenhangende wijzigingen van andere heffingswetten. De Raad is van oordeel dat in op dat herstel van technische omissies gerichte wetgeving ook belastende bepalingen met terugwerkende kracht tot de invoeringsdatum van de Wet IB 2001 mogen worden opgenomen mits sprake is van ondergeschikte wetswijzigingen die redelijk

⁶⁶ Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 9.

⁶⁷ Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 1.

⁶⁸ Zie A.3.6. Zie daarnaast Kamerstukken II, 1995-1996, 24 677, B, p. 3-4, waarin terugwerkende kracht aan de orde was die zich uitstreckte tot ver vóór de datum van aankondiging; de Raad van State verwees naar zijn eerdere advies maar noemde slechts de eis van bijzondere omstandigheden en niet expliciet de eis van kenbaarheid (aan welke eis in die wetgevingscasus voor zover ik kan overzien niet werd voldaan). Verder zij gewezen op het Protocol van 18 juli 1995 tot wijziging van het Belastingverdrag met Malta, Trb. 1995, 224, waarin in terugwerkende kracht tot 1 januari 1994 was voorzien in verband met verdragsmisbruik (Kamerstukken, 1995-1996, 24 610, nr. 198 en 1, p. 10) maar waarbij de Raad van State slechts redactionele opmerkingen had.

⁶⁹ Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 2.

⁷⁰ Vgl. Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 2.

kerwijs verwacht mochten worden omdat zij duidelijk uit het in de wet vastgelegde stelsel voortvloeien of omdat zij duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen. Deze wetgeving hangt zozeer samen met die van de Wet IB 2001 dat eenzelfde tijdstip van inwerkingtreding in de rede ligt.⁷¹ (...)

Uiteraard kan na verloop van enige tijd niet meer van deze samenhang gesproken worden. De Raad zal de wijzigingen van de Wet IB 2001 die na 1 januari 2002 aan hem worden aangeboden, in ieder geval niet meer kwalificeren als “technische herstel- of veegwetten”. Voorgestelde terugwerkende kracht van ook technische reparatiemaatregelen zal daarna onverkort worden getoetst aan het kader dat ook in de notitie inzake terugwerkende kracht (Kamerstukken II 1996/97, 25 212) is opgenomen.⁷²

Hieruit kan worden afgeleid dat de Raad van State drie eisen stelt aan het verlenen van terugwerkende kracht aan belastingwetgeving in het kader van nazorg. Ten eerste dient het te gaan om *ondergeschikte* wetswijzigingen. Daarnaast wordt de eis gesteld dat de wijzigingen *redelijkerwijs verwacht* konden worden, omdat ze duidelijk voortvloeien uit het stelsel van de wet of omdat ze duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen. Dit roept de associatie op met het criterium van de ‘evidente omissie’ en met het ‘voorzienbaarheidsvereiste’ in de notitie van de staatssecretaris. Ten derde dient de wetswijziging binnen een bepaalde termijn te gebeuren. In het geval van de nazorg van de Belastingherziening 2001 stelt de Raad van State deze termijn op een jaar. Dit duidt op een *zorgplicht* (een inspanningsverplichting) voor de wetgever.

De staatssecretaris bevestigt expliciet tijdens de parlementaire behandeling van een ander wetsvoorstel dat in het geval van ‘nazorg’ de kaders van de notitie minder geschikt zijn:

‘De genoemde kaders voor terugwerkende kracht geven weliswaar een uitstekende richting, maar zijn voor de te maken afwegingen bij dit wetsvoorstel niet altijd een afdoende toetsingskader, daar deze kaders voornamelijk zijn vastgesteld vanuit het perspectief van reparatiewetgeving. Het zou dan ook tot onbevredigende resultaten leiden indien deze kaders onverkort zouden worden toegepast bij een wetsvoorstel als het onderhavige, dat immers veeleer het karakter heeft van nazorg bij de veelomvattende operatie van algehele herziening van de inkomstenbelasting.’⁷³

Hoewel de staatssecretaris in eerder wetsvoorstel zich ogenschijnlijk had aangesloten bij de door de Raad van State gestelde eenjaartermijn,⁷⁴ geeft hij aan af te wijken van die termijn.

‘Ik deel de mening van de Raad, dat met het verstrijken van de tijd steeds moeilijker gesproken kan worden van een onlosmakelijke samenhang met de Belastingherziening 2001. Echter, zoals reeds is aangegeven, is het na de omvangrijke en complexe operatie van de Belastingherziening 2001 niet realistisch te verwachten, dat binnen de relatief korte termijn van één jaar na inwerkingtreding, alle omissies, onduidelijkheden en eventuele lacunes in volle omvang duidelijk worden. Zeker ook omdat juist de ervaringen in de praktijk een belang-

71 Voetnoot MP: de Raad van State zal hier bedoeld hebben dat het in de rede ligt dat de bepalingen vanaf eenzelfde tijdstip van toepassing zijn. Een inwerkingtreding per een datum in verleden is immers in strijd met de Grondwet (zie par. 2.2.1 en 2.2.4).

72 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, A, p. 3, nogmaals aangehaald in Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 3.

73 Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 3; zie ook Kamerstukken II, 2001-2002, 28 487, A, p. 4, alsmede Kamerstukken, 2001-2002, 28 034, nr. 5, p. 55-56, en nr. 123b, p. 2 en 14, en Handelingen II, 2001-2002, d.d. 14 november 2001, nr. 23, p. 1691.

74 Kamerstukken I, 2001-2002, 28 034, nr. 123b, p. 2.

rijke bron vormt en de eerste aangiften inkomstenbelasting pas in de loop van 2002 zijn ingediend.⁷⁵

A.3.6 Afwijkende uitgangspunten in het geval van reactie op jurisprudentie

Behalve in het geval van ‘nazorg’ zijn de notitie en het advies van de Raad van State *kennelijk* ontoreikend in het geval de wetgever wenst te reageren op onwelgevallige jurisprudentie. Ik illustreer dit aan de gang van zaken naar aanleiding van het baksteenarrest, dat reeds in par. 1.1 aan de orde is geweest.

Niet lang na het verschijnen van de notitie van de staatssecretaris wees de Hoge Raad het zogenaamde baksteenarrest.⁷⁶ In de ogen van de staatssecretaris was dit arrest, kort gezegd, onverwacht en ongewenst. De staatssecretaris diende een wetsvoorstel in dat voorzag in terugwerkende kracht, met als doel, kort gezegd, de rechtsregel die de Hoge Raad had gegeven terug te draaien en de ‘oude’ situatie te herstellen. De voorgestelde terugwerkende kracht strekte zich verder uit naar het verleden dan het moment waarop het wetsvoorstel per persbericht was aangekondigd. De vraag rees hoe deze voorgestelde terugwerkende kracht zich verhoudt tot de uitgangspunten geformuleerd naar aanleiding van de notitie.

De staatssecretaris gaf aan dat de uitgangspunten zien op terugwerkende kracht in geval van een verzwaring van de belastingheffing voor belastingplichtigen, maar dat het onderhavige wetsvoorstel ‘niet tot een verzwaring van belastingheffing [leidt] voor belastingplichtigen ten opzichte van de situatie direct voorafgaande aan het zogenoemde baksteenarrest.’⁷⁷ Ergo, de notitie is niet van toepassing.⁷⁸ De Raad van State stelde (terecht) dat het ‘betoog, dat geen verzwaring van belastingheffing optreedt overtuigingskracht [mist].’⁷⁹ De uitvlucht die de staatssecretaris zoekt via de stelling dat er geen sprake zou zijn van een verzwaring, is naar mijn mening illustratief voor het feit dat het met wetgeving met terugwerkende kracht reageren op onverwachte en ongewenste arresten van de Hoge Raad, moeilijk valt in te passen in de notitie. Op dat punt is de notitie derhalve kennelijk ontoreikend. Weliswaar is het wetsvoorstel naar aanleiding van het baksteenarrest ingetrokken, maar zoals uit par. 11.17.4 blijkt zijn er meer voorbeelden van wetsvoorstellen (die wel tot wet zijn verheven) die een reactie met terugwerkende kracht bevatten naar aanleiding van een arrest en waarin de staatssecretaris een vergelijkbare uitvlucht zoekt.

Ook de Raad van State laat de eigen uitgangspunten over het verlenen van terugwerkende kracht kennelijk soms los in het geval van een reactie op arresten van de Hoge Raad. Hoewel de Raad zeer kritisch was over de voorgestelde reparatie van het baksteenarrest en over de voorgestelde terugwerkende kracht ervan, merkte de Raad in zijn advies ook op:

‘Eén aspect zou echter van betekenis kunnen zijn om een zeer beperkte regeling in te voeren. Geschillenbeslechting leent zich anders dan wetgeving niet voor het treffen van een algemeen geldende overgangsregeling. De omstandigheid dat de aanslagregeling, met name in de vennootschapsbelastingfeer zich over vele jaren uitstrekt, kan met zich brengen dat sommige belastingplichtigen bij wie de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, bevoordeeld worden boven belastingplichtigen bij wie de aanslag reeds geregeld is, doordat zij alsnog een beroep kunnen doen op het baksteenarrest. Zij genieten indien dit beroep wordt gehonoreerd in ieder geval een rentevoordeel. Overwogen kan

75 Kamerstukken II, 2002-2003, 28 487, nr. 7, p. 4.

76 HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409.

77 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. 3, p. 4.

78 Deze conclusie trekt de staatssecretaris niet expliciet, maar wel *de facto* aangezien vervolgens niet meer aan de uitgangspunten van de notitie wordt getoetst.

79 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, B, p. 7.

worden te bepalen, dat de voorwaarde van “een bestaande rechtsverhouding” gehandhaafd blijft tot een belastingjaar, waarvan de aanslagregeling voor genoeg alle belastingplichtigen nog openstaat, bijvoorbeeld het jaar 1997.”⁸⁰

Hoewel de Raad van State niet expliciet de term ‘terugwerkende kracht’ gebruikt, volgt hier naar mijn mening uit dat de Raad van State de staatssecretaris in overweging geeft om het arrest met een beperkte vorm van terugwerkende kracht te repareren.⁸¹ Ik zie namelijk niet in hoe het handhaven van de voorwaarde van ‘een bestaande rechtsverhouding’ tot en met het jaar 1996 anders kan worden bewerkstelligd dan door aan een reparatiewet terugwerkende kracht te verlenen. De door de Raad van State voorgestelde terugwerkende kracht is echter moeilijk te rijmen met de uitgangspunten geformuleerd in zijn eerdere advies over het gebruik van terugwerkende kracht: aan het kenbaarheidsvereiste wordt niet voldaan en van de genoemde bijzondere omstandigheden – te weten aanmerkelijke aankondigingseffecten of omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening – is geen sprake.⁸²

A.4 UITGANGSPUNTEN MET BETREKKING TOT MATERIEEL TERUGWERKENDE KRACHT

A.4.1 Notitie Staatssecretaris

Het tweede deel van de notitie van de staatssecretaris gaat in op de vraag wanneer, in afwijking van de hoofdregel van onmiddellijke werking, eerbiedigende werking of uitgestelde werking op haar plaats is.⁸³ Aangezien de staatssecretaris formeel-technische begrippen hanteert, wordt de term ‘materieel terugwerkende kracht’ niet gebruikt. Tijdens de parlementaire behandeling van de notitie heeft de staatssecretaris deze term echter wel gerelateerd aan ‘onmiddellijke werking’.⁸⁴ De staatssecretaris schetst in zijn notitie het volgende kader.

‘[H]et uitgangspunt [is] dat een regeling onmiddellijke werking heeft. (...) Het toekennen van eerbiedigende of uitgestelde werking kan wenselijk zijn indien het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van situaties dan wel het al dan niet intreden van aan bepaalde handelingen verbonden rechtsgevolgen, aan welke verwachtingen de nieuwe regeling afbreuk zal doen. In hoeverre deze gerechtvaardigde verwachtingen gehonoreerd moeten worden, hangt in de eerste plaats af van de vraag of de overwegingen die geleid hebben tot het tot stand brengen van de nieuwe regeling, daartoe de ruimte laten. Ook de eerbiedigende werking kent dus een beleidsmatige afweging en een belangenafweging. Daarbij is het karakter van de nieuwe regeling van belang. Indien de regeling een lastenverzwaring voor de belastingplichtige oplevert of een verscherping van de wettelijke bepalingen inhoudt is er, eerder dan in geval

80 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 821, nr. B, punt 4.

81 Naar dit onderdeel van het advies van de Raad is door de staatssecretaris verwezen bij de motivering van de voorgestelde terugwerkende kracht van de reparatie van het zogenoemde aankoopkosten deelnemingen-arrest (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 381, nr. 9, p. 9).

82 Een ander voorbeeld is het advies met betrekking tot – het aangenomen – wetsvoorstel ter reparatie van het arrest HR 8 juli 1997, BNB 1997/310, waarbij de Raad van State kennelijk geen moeite had met de voorgestelde terugwerkende kracht en bovendien de terugwerkende kracht noch aan de notitie noch aan de eigen uitgangspunten toetste (Kamerstukken II, 1997-1998, 25 873, A).

83 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 5-6. Opgemerkt zij dat de staatssecretaris recent in Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 13 heeft gesteld dat in het desbetreffende wetgevingsgeval de notitie niet van toepassing was; ik beschouw dat maar als een bepaald ongelukkige stelling waaruit niets kan worden afgeleid, omdat in dat geval het vraagstuk van eerbiedigende werking (c.q. dat van materieel terugwerkende kracht) juist wel uitdrukkelijk speelde (vgl. Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 6, p. 25, nr. 9, p. 13 (!), nr. 13, en nr. 22).

84 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 15.

van lastenverlichting, aanleiding te denken aan overgangsbepalingen met eerbiediging van oud recht. Verder is van belang dat eerbiedigende werking een bepaalde ongelijke behandeling meebrengt, omdat op bepaalde feiten en verhoudingen de nieuwe regeling van toepassing is terwijl op andere feiten en omstandigheden de daarvoor geldende regeling van toepassing blijft. Voorts spelen het realiteitsgehalte van de verwachtingen en de daarbij betrokken belangen een rol.

De omstandigheid dat de inspecteur uitlatingen heeft gedaan waarbij niet uitdrukkelijk is gewezen op de mogelijkheid van een toekomstige wetswijziging zonder eerbiedigende werking, is onvoldoende reden om aan de gewijzigde regeling feitelijk eerbiedigende of uitgestelde werking te verlenen. Een dergelijke uitlating houdt immers niet meer in dan een uitleg van de wet, zoals die op dat moment bestaat. Het kan niet zo zijn dat zo'n uitlating van een inspecteur het de wetgever onmogelijk maakt in te grijpen in ongewenste situaties. Op verschillende onderdelen van het belastingrecht moet voortdurend rekening worden gehouden met een verandering van de regelgeving zonder eerbiedigende werking. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om conjuncturele of budgettaire regelingen. Een belastingplichtige, en zeker een ondernemer, moet er dan rekening mee houden dat de wet met onmiddellijke werking, dan wel met terugwerkende kracht tot de datum van een persbericht, kan worden gewijzigd. Dergelijke regelingen zijn overigens veelal zo vormgegeven dat ze snel, bijvoorbeeld door middel van een ministeriële regeling, kunnen worden gewijzigd. (...) Eerbiedigende of uitgestelde werking zal met name worden verleend als de wetgever meent dat de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht te groot is en de toepassing van de nieuwe regeling gerechtvaardigde belangen zou schenden, welke zijn ontstaan door onder de oude regeling ingenomen posities die niet of nauwelijks meer kunnen worden veranderd. (...) Het zou echter onjuist zijn te stellen dat in zijn algemeenheid bij wetswijzigingen rekening dient te worden gehouden met door de belastingwet eerder opgewekte verwachtingen. Deze opvatting zou immers tot gevolg hebben dat nauwelijks nog wetswijzigingen kunnen worden doorgevoerd. Dit geldt te meer indien het kabinet in een daartoe strekkende mededeling heeft laten blijken dat bepalingen waarop die verwachtingen zijn gebaseerd binnen afzienbare tijd zullen worden gewijzigd, bijvoorbeeld in verband met misbruik of oneigenlijk gebruik.'

Tijdens de parlementaire behandeling van een later wetsvoorstel heeft de staatssecretaris nogmaals in meer algemene zin enige korte opmerkingen gemaakt met betrekking tot het vraagstuk rondom onmiddellijke werking. Die opmerkingen wijken niet wezenlijk af van de notitie, behalve dat met betrekking tot de te maken afweging nog wordt genoemd (cursivering MP):

'In deze afweging speelt een rol welke verwachtingen de belastingplichtige mag hebben omtrent het voortduren van de oude situatie en *de schade* die hij zou lijden als gevolg van onmiddellijke inwerkingtreding van de beoogde nieuwe maatregel. Ook spelen bijvoorbeeld *budgettaire aspecten* en *uitvoeringsaspecten* een rol.'⁸⁵

85 Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 8 p. 3-4.

Uit de notitie blijkt dat onmiddellijke werking⁸⁶ volgens de staatssecretaris de hoofdregel is. Eerbiedigende werking⁸⁷ en uitgestelde werking⁸⁸ zijn uitzonderingen. Er kan volgens de staatssecretaris aanleiding zijn om eerbiedigende werking te verlenen – en daarmee materieel terugwerkende kracht te voorkomen of te beperken – in het geval de nieuwe regeling afbreuk zou doen aan onder de oude regel gewekte gerechtvaardigde verwachtingen. De staatssecretaris noemt in zijn notitie vervolgens een aantal overwegingen die van belang zijn bij de vraag al dan niet eerbiedigende werking (of uitgestelde werking) te verlenen.⁸⁹ Opvallend daarbij is overigens het hoge *copy-paste* karakter.⁹⁰

De wijze waarop die overwegingen worden weergegeven in de notitie, is rommelig: belangen, relevante omstandigheden en voorbeelden worden door elkaar gebruikt. Als relevante belangen destilleer ik uit de notitie (alsmede uit de voornoemde later gemaakte opmerkingen): het rechtszekerheidsbeginsel ('gerechtvaardigde verwachtingen'), het gelijkheidsbeginsel ('dat eerbiedigende werking een bepaalde ongelijke behandeling meebrengt') en het doel van het recht althans dat van de wijziging ('de overwegingen die geleid hebben tot het tot stand brengen van de nieuwe regeling' en dat 'wetswijzigingen kunnen worden doorgevoerd', alsmede 'budgettaire aspecten en uitvoeringsaspecten'). Relevante omstandigheden zijn: 'het karakter van de nieuwe regeling', het karakter van de oude regeling ('conjuncturele of budgettaire regelingen'), 'het realiteitsgehalte van de verwachtingen', de grootte van de 'breuk van de nieuwe regeling met het oude recht', de (on)mogelijkheid van aanpassing (enerzijds 'onder de oude regeling ingenomen posities die niet of nauwelijks meer kunnen worden gewijzigd' en anderzijds de verwijzing naar art. 6:258 BW) en de voorzienbaarheid van een wijziging (een mededeling van het kabinet dat bepalingen binnen afzienbare tijd zullen worden gewijzigd), alsmede 'de schade' die zou worden geleden bij onmiddellijke werking. Daarnaast wordt zelfs een niet-relevante omstandigheid genoemd (uitlatingen van de inspecteur). Onder de genoemde voorbeelden (uitlatingen van de inspecteur is geen reden voor eerbiediging) zijn vooral voorbeelden (namelijk de voorbeelden van regelingen die door middel van een ministeriële regeling kunnen worden gewijzigd) die op zich weinig bijdragen aan de beantwoording van de vraag wanneer – onder welke omstandigheden – eerbiedigende werking gepast is.

A.4.2 Uitgangspunten Raad van State

Anders dan met betrekking tot formeel terugwerkende kracht heeft de Raad van State – als ik het goed zie – met betrekking tot materieel terugwerkende kracht (c.q. het vraagstuk van eerbiedigende werking) niet een bepaald advies expliciet benoemd als 'het'

86 In de termen van par. 2.4.6: onmiddellijke werking met exclusieve werking.

87 In de termen van par. 2.4.6: onmiddellijke werking met eerbiedigende werking.

88 De Notitie Staatssecretaris (1996), p. 2 omschrijft uitgestelde werking als de werking '[waard]oor (...) een reeds daarvóór geldende regeling (...) voor een bepaalde periode van toepassing [blijft] op nader aangeduide feiten of verhoudingen.' Deze omschrijving van uitgestelde werking komt niet overeen met de omschrijving die ik heb gegeven in par. 2.4.2. De uitgestelde werking zoals de notitie die omschrijft, betreft een mengvorm van eerbiedigende werking en uitgestelde werking (vgl. par. 2.5).

89 Een aantal van deze overwegingen is reeds te vinden in Kamerstukken II, 1988-1989, 20 595, nr. 50, p. 1-2, en Kamerstukken I, 1998-1999, 21 152, nr. 53b, p. 5-6.

90 Vergelijk namelijk de toelichting bij Aanwijzing 169 van de Aanwijzingen voor de regelgeving: 'Het toekennen van eerbiedigende werking of uitgestelde werking kan onder meer wenselijk zijn in de volgende gevallen. Het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van verwachtingen omtrent het voortduren van situaties dan wel het al dan niet intreden van aan bepaalde handelingen verbonden rechtsgevolgen of andere effecten, aan welke verwachtingen de nieuwe regeling afbreuk zal doen. In hoeverre deze verwachtingen gehonoreerd moeten worden, hangt in de eerste plaats af van de vraag of de overwegingen die geleid hebben tot het tot stand brengen van de nieuwe regeling, daartoe de ruimte laten. Voorts spelen het realiteitsgehalte van de verwachtingen en de daarbij betrokken belangen een rol. (...)'

advies waarin het algemene standpunt van de Raad van State is verwoord. Niettemin is er wel een advies dat enigszins algemene bewoordingen gebruikt:⁹¹

‘Indien een belastingmaatregel, die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekent, materieel terugwerkende kracht krijgt, dient een belangenafweging te worden gemaakt tussen eerbiediging van lopende contracten ten tijde van de invoering van de nieuwe maatregel en het belang van de schatkist. Bij deze belangenafweging speelt onder meer de omstandigheid een rol in hoeverre de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat de in geding zijnde transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en ook overigens niet als ongewenst behoeven te worden aangemerkt. Hierbij is – naast gevallen waarin uitdrukkelijke toezeggingen door de inspecteur zijn gedaan – de rechtspraak inzake die transacties van betekenis. (...) In het wetsvoorstel is geen overgangsregeling getroffen ten aanzien van lopende contracten. De hieruit voortvloeiende terugwerkende kracht in materiële zin roept naar het oordeel van de Raad aanmerkelijke gevolgen op voor de contractspartijen, die zich ook niet op de voorgestelde situatie hebben kunnen instellen. (...) Deze situatie is niet vergelijkbaar met een tariefswijziging, zoals de toelichting stelt.’⁹²

Ondanks dat een specifiek situatietype aan de orde is, namelijk bestaande contracten, biedt het advies wel enkele aanknopingspunten voor de algemene visie van de Raad van State met betrekking tot materieel terugwerkende kracht.⁹³ Ten eerste plaatst de Raad de vraag of materieel terugwerkende kracht geoorloofd is in het kader van een belangenafweging: tegenover het belang van eerbiediging van bestaande contracten – en daarmee het voorkomen van materieel terugwerkende kracht – wordt het belang van de schatkist gezet. Ten tweede benoemt de Raad een relevante omstandigheid bij de belangenafweging: de mate van gerechtvaardigdheid van het vertrouwen, waarbij relevant is of de betrokken transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en ook overigens niet ongewenst zijn.

Vergelijking met het advies over formeel terugwerkende kracht (zie A.3.2) leert dat de Raad met betrekking tot materieel terugwerkende kracht waarschijnlijk een meer marginale toetsing voorstaat dan met betrekking tot formeel terugwerkende kracht. Bij formeel terugwerkende kracht stelt de Raad bepaalde eisen, terwijl het expliciete kader van de belangenafweging voor materieel terugwerkende kracht een meer marginale toets impliceert omdat een dergelijke afweging in eerste instantie een politieke is.

Omdat enerzijds het advies van de Raad van State ziet op een specifiek situatietype en anderzijds de notitie van de staatssecretaris weinig concrete criteria biedt voor de vraag wanneer eerbiedigende werking geboden is (i.e. materieel terugwerkende kracht kan worden beperkt), is het maken van een vergelijking lastig en zie ik er daarom van af.

91 Ook Hoekstra (2008), p. 875 noemt dit advies.

92 Kamerstukken II, 1994-1995, 24 172, A, p. 5.

93 Opgemerkt zij dat de Raad van State in het algemeen onmiddellijke werking de overgangsrechtelijke hoofdregel noemt, zie althans zijn jaarverslagen (bijv. Jaarverslag 2002, p. 58 en Jaarverslag 2005, p. 72).

B.1 INLEIDING

In de volgende drie bijlagen ga ik in op de toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving door de rechter. Deze bijlage staat in functie van die volgende bijlagen en heeft overwegend een inleidend karakter. Ik ga in op de mogelijkheden en onmogelijkheden van toetsing van formeel en materieel terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Eerst schets ik twee mogelijkheden die een rechter in principe heeft om formeel en/of materieel terugwerkende kracht van wetgeving te beperken. De eerste mogelijkheid ligt op het gebied van interpretatie en bespreek ik kort. De tweede mogelijkheid betreft toetsing van terugwerkende kracht door de rechter, waarbij ik drie varianten onderscheid. Deze drie varianten zijn voor de rechter niet altijd beschikbaar omdat het Nederlandse recht juridisch-technische beperkingen kent voor toetsing van regelgeving door de rechter. Nadat deze beperkingen aan de orde zijn gekomen, vat ik – uitgaande van enerzijds de toetsingsvarianten en anderzijds de juridisch-technische beperkingen – samen welke toetsingsmogelijkheden de rechter daadwerkelijk heeft. Ik sluit af met een conclusie en een vooruitblik naar de volgende bijlagen.

Ik breng in herinnering dat mijn onderzoek betrekking heeft op nadelige (formeel en/of materieel) terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Ook hier en in de volgende bijlagen ga ik daarom alleen in op nadelige terugwerkende kracht. Opgemerkt zij in dit verband nog wel dat een prealabele vraag bij toetsing door de rechter is of de desbetreffende wijziging wel een inhoudelijke verandering in het recht meebrengt. Wanneer de rechter concludeert dat het nieuwe recht slechts een codificatie is van voordien bestaand recht, is er geen reden meer om de terugwerkende kracht van de nieuwe regel te toetsen; immers wanneer de wijziging niet had plaatsgevonden, waren de betreffende rechtsgevolgen niet anders geweest.¹

B.2 MOGELIJKHEDEN OM TERUGWERKENDE KRACHT IN TE PERKEN

Veronderstel dat een rechter wordt geconfronteerd met formeel en/of materieel terugwerkende kracht van een wet en dat deze rechter die terugwerkende kracht in het voorliggende geval, of de terugwerkende kracht van de desbetreffende regel in het algemeen, niet aanvaardbaar vindt in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel. Welke zijn dan de mogelijkheden die een rechter heeft? In deze paragraaf onderscheid ik twee mogelijkheden en bij de tweede mogelijkheid nog eens drie varianten.²

B.2.1 Gunstige interpretatie van het overangsrecht

De eerste mogelijkheid ligt op het gebied van overangsrechtsvinding door de rechter. Bij de zoektocht naar het van toepassing zijnde overangsrecht kan de rechter het overangs-

¹ Vgl. HR 11 juli 2008, NJ 2008/403, r.o. 3.3.

² Let wel, ik ga hier alleen in op de mogelijkheden in verband met het rechtszekerheidsbeginsel. Een overangsrechtelijke regel kan – zoals elke regel – mogelijk ook op gespannen voet staan met bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel, maar daar ga ik niet op in (zie bijv. Lubbers (2005), p. 3).

recht op een voor de belastingplichtige gunstige wijze interpreteren. Zo kan de rechter tot de conclusie komen dat de betreffende terugwerkende kracht niet van toepassing is op het voorliggende geval of kan hij een overgangsrechtelijke regel die in een vorm van eerbiedigende werking voorziet (en daarmee materieel terugwerkende kracht beperkt) ruim uitleggen. Bij de interpretatie kan het rechtszekerheidsbeginsel een rol spelen; hier komt de interpretatieve functie³ van rechtsbeginselen terug. Het rechtszekerheidsbeginsel kan zelfstandig, als een gezichtspunt, een rol spelen, maar het kan ook indirect meespelen bij de verschillende interpretatiemethoden. Wanneer bijvoorbeeld de vraag speelt of aan een wet al dan niet formeel terugwerkende kracht is verleend, wordt bij de vaststelling welk gezichtspunt de wetsgeschiedenis biedt veelal gekeken of in de wetsgeschiedenis aanwijzingen te vinden zijn voor terugwerkende kracht. Oftewel de startpositie bij het onderzoek van de wetsgeschiedenis is – gebaseerd op het rechtszekerheidsbeginsel – een negatieve: er wordt van uitgegaan dat een wet geen formeel terugwerkende kracht heeft.⁴

Een aantal voorbeelden met betrekking tot deze eerste mogelijkheid:

Een voorbeeld van beperking van formeel terugwerkende kracht is HR BNB 2007/70. In deze zaak viel een bepaalde rechtshandeling naar de letterlijke tekst van de overgangsbepaling onder de terugwerkende kracht. Op basis van de wetsgeschiedenis kwam de Hoge Raad – in navolging van A-G Wattel – echter tot de conclusie dat het de bedoeling van de wetgever was om de terugwerkende kracht voor gevallen zoals het desbetreffende geval niet van toepassing te laten zijn.⁵

Een niet-fiscaal voorbeeld waarbij de rechter op grond van de rechtszekerheid concludeert tot eerbiedigende werking is HR NJ 1981/335.⁶ Het betrof een wet die voorzag in de opzegging van een verdrag op het gebied van het huwelijks-goederenrecht. De Hoge Raad overwoog dat nu de wet en de wetsgeschiedenis zwijgen over het overgangsrecht, het overgangsrecht dient te worden afgestemd op de aard van de betrokken belangen. Vervolgens overwoog de rechter dat de rechtszekerheid in gedrang zou komen indien de nieuwe regel zou moeten worden toegepast op onder het oude recht gesloten huwelijken, waarna hij de oude regel van toepassing verklaarde.

Tot slot noem ik een voorbeeld van een situatie waarin tevergeefs werd getracht om via interpretatie tot een vorm van eerbiedigende werking – in dat geval compartimentering – te komen, namelijk HR BNB 2005/77. In zijn conclusie had

3 Par. 3.6.

4 Vgl. CRvB 11 december 1980, AB 1981/200 en CBB 20 december 1983, AB 1986/36, r.o. 4.3 en 4.4. Een zelfde startpositie geldt bij het onderzoek welk gezichtspunt de wettekst biedt, vgl. CRvB 6 januari 1987, AB 1987/300.

5 HR 3 februari 2006, BNB 2007/70, r.o. 4.1.3. Vgl. ook HR 19 juni 1953, NJ 1953/636. Daartegenover staat dat in het geval de wettekst niet uitdrukkelijk voorziet in terugwerkende kracht, de rechter niettemin aan de hand van andere interpretatiemethoden, bijvoorbeeld op basis van de wetgeschiedenis of de strekking van de wet, tot de conclusie kan komen dat de wet wel terugwerkende kracht heeft; zie HR 7 maart 1979, BNB 1979/125 en par. 2.7.2. Een voorbeeld van een geval waarin een overgangsrechtelijke regel die in een vorm van eerbiedigende werking voorziet, ruim wordt uitgelegd is HR 20 december 2002, BNB 2003/185, r.o. 3.4.

6 HR 27 maart 1981, NJ 1981/335. Zie daarnaast ook bijv. HR 28 november 1975, NJ 1976/177 en – maar niet zozeer het rechtszekerheidsbeginsel aanhalend – HR 25 november 1966, NJ 1967/259, HR 2 oktober 1977, NJ 1980/93, HR 3 maart 2006, BNB 2006/245, en HR 21 september 2007, BNB 2008/92, r.o. 3.3, alsmede Hof Arnhem 9 december 1977, BNB 1979/69 en ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498. Zie voorts HvJ EG 18 maart 1975, zaak C-78/74 (*Deuka*), r.o. 11-14 waarin tot eerbiediging van lopende contracten werd gekomen door een interpretatie waarbij expliciet naar het belang van rechtszekerheid werd verwezen. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat in het geval duidelijke overgangsbepalingen ontbreken de rechter uiteraard op basis van de diverse interpretatiemethoden ook tot de conclusie kan komen dat de nieuwe wet wel onmiddellijke werking, en geen eerbiedigende werking, heeft (zie bijv. HR 5 januari 1990, NJ 1990/313 en HR 19 november 2004, BNB 2005/77); sterker nog: onmiddellijke werking is zelfs het uitgangspunt, althans in het belastingrecht, zie par. 2.7.2.

A-G Overgaauw – onder andere op basis van aspecten van rechtszekerheid zoals kenbaarheid, berekenbaarheid en niet-terugwerking – beargumenteerd dat de compartimenteringsleer van toepassing was bij de desbetreffende wetswijziging ter voorkoming van materieel terugwerkende kracht. De Hoge Raad oordeelde echter op basis van de wetsgeschiedenis dat de compartimenteringsleer niet van toepassing was omdat de toepassing ervan ‘afbreuk zou doen aan hetgeen de wetgever met de inwerkingtreding van de wijziging heeft beoogd.’⁷

Het voorbeeld van HR BNB 2005/77 laat zien dat de mogelijkheden om het overgangsrecht welwillend te interpreteren grenzen kent.⁸ Een voorgestane, bijvoorbeeld beginselconforme, interpretatie kan op een gegeven moment uitdrukkelijk tegen de wens van de wetgever of de wettekst ingaan.⁹ In dat geval is er geen sprake meer van interpretatie, maar van toetsing van het wettelijke overgangsrecht. De interpretatieve functie gaat over in de beoordelingsfunctie¹⁰ van rechtsbeginselen.¹¹

B.2.2 Toetsing van het overgangsrecht

Bij de eerste mogelijkheid treedt de rechter niet (expliciet) in de beoordeling van het overgangsrecht zelf. Dat is bij de tweede mogelijkheid anders. Deze mogelijkheid betreft toetsing van formeel of materieel terugwerkende kracht. Het overgangsrecht wordt dan wel inhoudelijk beoordeeld op zijn rechtmatigheid. Het is deze toets die voor dit onderzoek vooral interessant is, omdat de rechter het werk van de regelgever beoordeelt. Overigens kunnen een ‘gunstige’ interpretatie van overgangsrecht en toetsing van overgangsrecht nauw samenhangen;¹² niet steeds is dan ook goed te zien of een rechter nu via interpre-

7 HR 19 november 2004, BNB 2005/77; voor de opvatting van A-G Overgaauw zie onderdeel 4 van de bijlage bij zijn conclusie. Dat de Hoge Raad de onmiddellijke werking, zonder compartimentering, van de betreffende wetswijziging mogelijk toch wel in zekere mate onredelijk vond, blijkt naar mijn mening uit HR 3 maart 2006, BNB 2006/245. In deze zaak, waar er juridisch meer ruimte was voor de rechter, kwam de Hoge Raad de belastingplichtige wel tegemoet door tot eerbiedigende werking te komen via de ‘redelijke wetstoepassing’, hetgeen door BNB-annotator Lubbers werd gekwalificeerd als ‘een royaal gebaar richting belanghebbende’.

8 In vergelijkbare zin Lubbers (2005), p. 1-2.

9 Zie ook de annotatie van Meussen in BNB 2005/77, die terecht als essentie van het arrest ziet de machtscheiding, en vooral de verhouding tussen wetgever en rechter. Meussen acht overigens de uitkomst van het arrest teleurstellend. Ervan uitgaande dat compartimentering inderdaad afbreuk zou dan aan hetgeen de wetgever had beoogd, merk ik op de Hoge Raad evenwel geen andere beslissing kon nemen – in die zin dat afwijking van de (in de wettekst en de parlementaire geschiedenis tot uitdrukking gebrachte) wil van de wetgever zou neerkomen op toetsing van wetgeving –, tenzij het rechtcollege (gedeeltelijk) had willen terugkomen op het Harmonisatiewet-arrest (HR 14 april 1989, NJ 1989/469) of ruimte had gezien om de wetstoepassing opzij te zetten op grond van art. 1 Eerste Protocol EVRM (hetgeen niet het geval was: HR 1 april 2005, BNB 2005/227).

10 Par. 3.6.

11 Overigens kan er wel sprake zijn van een zekere kruisbestuiving. Een rechter kan bijvoorbeeld bij het toetsen van het overgangsrecht van een bepaalde bepaling inspiratie ontleen aan het gunstigere overgangsrecht van een andere, enigszins vergelijkbare, bepaling. Zou het eerstgenoemde overgangsrecht onduidelijk zijn, dan zou de rechter via een analogische – op het andere overgangsrecht gebaseerde – interpretatie kunnen concluderen dat de bepaling geen (formeel of materieel) terugwerkende kracht heeft. Nu het evenwel toetsing betreft (het is duidelijk dat de regelgever wel beoogd heeft (formeel of materieel) terugwerkende kracht aan de bepaling te verlenen) kan er strikt genomen niet meer gesproken worden van analogische interpretatie, maar de rechtsvindingmethode (voor de vraag of de betreffende terugwerkende kracht rechtens geoorloofd is) is er feitelijk wel mede op gebaseerd. Zie voor een voorbeeld CRvB 23 oktober 1980, AB 1981/137.

12 Vgl. CRvB 6 januari 1987, AB 1987/300, over het betoog dat het desbetreffende AMvB terugwerkende kracht had: ‘Afgezien daarvan dat deze opvatting geen steun vindt in de tekst van het besluit, merkt de Raad op dat volgens zijn vaste jurisprudentie het rechtszekerheidsbeginsel in het algemeen een beletsel vormt voor terugwerkende kracht van ten nadele van de betrokkenen werkende regelingen betreffende de rechtspositie van ambtenaren.’

tatie of via toetsing tot een voor belanghebbende gunstig resultaat komt.¹³ Ik zie grofweg drie varianten van toetsing van overgangsrecht.¹⁴

De eerste variant kan zich voordoen bij regelgeving waarvan de rechtsbasis gelegen is in een hogere regel. Beoordeeld kan dan worden of de terugwerkende kracht niet in strijd is met de hogere regel, althans met wat de hogere regelgever heeft bedoeld.¹⁵

Vergelijk bijvoorbeeld HR NJ 1974/348, waarin de Hoge Raad overwoog dat 'in beginsel aan het beleid van het regelgevend orgaan is overgelaten de vraag of in een gegeven geval aan een voorschrift terugwerkende kracht moet worden verleend, al zal een lagere wetgever daartoe niet de bevoegdheid hebben als de hogere regeling, waaraan hij zijn bevoegdheid tot regelgeving ontleent, zich daartegen verzet' en dat het toepassen van een regel met terugwerkende kracht wordt verhinderd wanneer 'de terugwerkende kracht tot gevolgen zou leiden die uit een oogpunt van rechtszekerheid zo onaanvaardbaar moeten worden geacht dat de hogere wetgever, waaraan de lagere wetgever zijn bevoegdheid tot regelgeving ontleent, zodanige gevolgen niet kan hebben gewild'.¹⁶

- 13 Een voorbeeld is ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498, waarin regelgeving was gewijzigd nadat belanghebbenden verzoeken hadden ingediend. De ABRvS gaf aan dat aangezien niet in overgangsrecht was voorzien, de verzoeken moesten worden beoordeeld aan de hand van de gewijzigde regelgeving. Daaraan voegde de rechter evenwel toe 'tenzij bijzondere omstandigheden tot toepassing van de oude [regelgeving; MP] noopten.' Vervolgens werd geoordeeld dat in het desbetreffende geval de belanghebbenden erop mochten vertrouwen dat hun verzoeken op basis van de oude regelgeving zouden worden beoordeeld. Ik neig dit – evenals AB-annotator Simon – als toetsing van regelgeving te zien.
- 14 Ik ga hier alleen in op directe toetsing van overgangsrecht. Soms wordt alleen de uitvoering van een regeling getoetst, terwijl die uitvoering ogenschijnlijk in overeenstemming is met het overgangsrecht. Zo overwoog de civiele kamer van de Hoge Raad in het Arucar-arrest (HR 3 oktober 1986, NJ 1987/911) in een Antilliaanse zaak waarin een ministeriële beschikking die voorziet in heffing op personenauto's aan de orde is: 'Denkbaar is dat kort samengevat – algemene beginselen van behoorlijk bestuur *de uitvoering* van een beschikking als de onderhavige in bepaalde omstandigheden onrechtmatig kunnen doen zijn jegens een bepaalde importeur, wanneer deze in vertrouwen op een bepaalde situatie waaraan het in werking treden van de beschikking een einde maakt, bepaalde goederen reeds had gekocht en vervolgens verkocht zonder met de heffing rekening te houden dan wel hij niet in staat is dan reeds gekochte, maar niet verkochte goederen te verkopen tegen een prijs waarin de heffing is doorberekend' (cursivering MP). Dit lijkt mij *de facto* een toetsing van het overgangsrecht; vergelijk ook NJ-annotator MS, die meent dat de Hoge Raad langs de lijn heeft geredeneerd 'dat de regelgever een regeling voor bepaalde gevallen niet mag treffen omdat de toepassing ervan in strijd zou komen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dan kan de rechter de wet in die gevallen buiten toepassing laten, ook al zou de wetgever de wet wel voor die gevallen hebben bedoeld' (onderdeel 3 van de annotatie; vergelijk ook onderdeel 7 ervan). Een enigszins vergelijkbaar geval lijkt zich voor te doen in KB 10 november 1983, AB 1984/99, waarin een beschikking die uitvoering aan een (gewijzigde) regeling gaf, werd vernietigd op grond van het rechtszekerheidsbeginsel; AB-annotator BJvdN wijst erop dat het KB neerkomt op toetsing van de desbetreffende regeling.
- 15 Vgl. Knigge (1984), p. 61 en 640 en Scheltema (1984), p. 542 die in dit verband over een indirecte toetsing aan rechtsbeginselen spreekt.
- 16 HR 15 maart 1974, NJ 1974/348. Vgl. ook Hof Den Haag 14 april 1949, NJ 1950/146, HR 10 december 1952, BNB 1953/31, en CRvB 20 oktober 1983, AB 1984/100, alsmede CRvB 20 januari 1994, AB 1994/259, waarin eerst werd vastgesteld dat de betreffende terugwerkende kracht (van 10 jaar) van de verordening niet in strijd was met de desbetreffende wijzigingswet, maar dat toepassing zozeer in strijd zou komen met de rechtszekerheid dat de bepalingen buiten toepassing moeten worden gelaten.

Bij deze variant komt een willekeurtoets naar voren.¹⁷ Er kan overigens sprake zijn van een wisselwerking met de hiervoor genoemde mogelijkheid op het gebied van interpretatie; vastgesteld kan immers moeten worden hetgeen de hogere wetgever geacht wordt (niet) te hebben gewild, waarbij een uitgangspunt is dat van niet-terugwerking.¹⁸

De tweede variant is dat terugwerkende kracht wordt getoetst aan een voorschrift dat van hogere orde is. Verschil met de vorige variant is dat het niet gaat om een voorschrift waarvan de regelgever zijn bevoegdheid om de desbetreffende regel te scheppen ontleent, maar om een algemener voorschrift van hogere orde, zoals de Grondwet of verdragen. De vraag of de Grondwet een verbod op terugwerkende kracht van belastingwetgeving behelst, komt overigens in B.3.2 aan de orde.

De derde variant is dat overgangsrecht direct wordt getoetst aan rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁹ Hoewel zij ook in de twee andere varianten besloten kan zitten, komt in deze variant de beoordelingsfunctie van rechtsbeginselen het sterkst naar voren.

De drie genoemde varianten kunnen op zich naast elkaar worden toegepast.²⁰ Niet alle toetsingsvarianten zijn evenwel volledig beschikbaar voor de rechter. De beperkingen aan toetsing komen in de volgende paragraaf aan de orde.

- 17 Vgl. HR 2 maart 1960, BNB 1960/138: 'dat de vraag, of een bij een op (...) [de] Gemeentewet gegronde verordening getroffen regeling billijk is, in het algemeen aan het oordeel van den rechter is onttrokken; dat enkel ingeval een regeling zou zijn gegeven, waarvan het duidelijk is, dat zij moet leiden tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing, welke de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot het heffen der (...) belasting niet op het oog kan hebben, die regeling als in strijd met deze wetsbepaling onverbindend zou moeten worden geoordeeld.'
- 18 Bijvoorbeeld in CRvB 11 december 1980, AB 1981/200 werd aan het oordeel dat de betreffende terugwerkende kracht in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel, toegevoegd dat in de desbetreffende hogere wet, noch in de wetsgeschiedenis daarvan, aanwijzingen zijn te vinden dat de wetgever introductie van beperkingen met terugwerkende kracht voor ogen heeft gestaan.
- 19 Zie bijv. het Beerta-arrest (HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4). De toetsing aan rechtsbeginselen kan overigens een willekeurtoets behelzen; vgl. het Landbouwwvliegers-arrest (HR 16 mei 1986, NJ 1987/251), waarin de Hoge Raad met betrekking tot de bevestigende beantwoording door het hof van de vraag of wetten in materiële zin door de rechter kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, oordeelde: 'Dit antwoord (...) is in zoverre juist dat geen rechtsregel eraan in de weg staat dat de rechter een zodanig, niet door de formele wetgever gegeven voorschrift onverbindend en in verband daarmee de vaststelling en uitvoering daarvan onrechtmatig kan oordelen op de grond dat sprake is van willekeur in dier voege dat het desbetreffende overheidsorgaan, in aanmerking genomen de belangen die aan dit orgaan ten tijde van de totstandbrenging van het voormelde uitvoeringsbesluit bekend waren of behoorden te zijn, in redelijkheid niet tot het desbetreffende voorschrift is kunnen komen.' Zie ook ABRvS 22 juni 2005, AB 2006/4.
- 20 Vergelijk, zij het niet met betrekking tot terugwerkende kracht, HR 8 oktober 2004, BNB 2005/22 en HR 16 september 2005, BNB 2006/3 waarin een combinatie van de eerste en derde variant naar voren komt: 'De billijkheid van [de betreffende verordening; MP] is in het algemeen aan het oordeel van de rechter onttrokken. Voor onverbindendverklaring is eerst plaats ingeval een regeling zou zijn getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel, of waarvan het duidelijk is (in die zin dat het op voorhand duidelijk moet zijn geweest) dat zij moet leiden tot een [heffing; MP] die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot het heffen van [de desbetreffende belasting; MP] niet op het oog kan hebben gehad.'

B.3 BEPERKINGEN VAN TOETSINGSMOGELIJKHEDEN

B.3.1 De positiefrechtelijke betekenis van art. 4 Wet AB

In strikte zin is de positiefrechtelijke betekenis van art. 4 Wet AB wellicht geen beperking omdat een beperking veronderstelt dat er eerst een mogelijkheid was. Toch ga ik hier op art. 4 Wet AB in.²¹ Enerzijds is een reden daarvoor dat op het eerste gezicht de bepaling zich in algemene zin lijkt te verzetten tegen terugwerkende kracht van regelgeving, waarmee de bepaling in potentie een mogelijkheid voor toetsing zou bieden (tweede toetsings-variant). Anderzijds is een pragmatische reden dat in een onderzoek over terugwerkende kracht van wetgeving in het Nederlandse recht een beschouwing over art. 4 Wet AB niet mag ontbreken, terwijl de hoofdtekst zich gelet op de onderzoeksvragen minder leent voor een dergelijke beschouwing.

Art. 4 Wet AB luidt: 'De wet verbindt alleen voor het toekomstige en heeft geene terugwerkende kracht.'²²

De bepaling lijkt zich ertegen te verzetten dat wetten terugwerkende kracht kunnen hebben. Schijn bedriegt evenwel. Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat art. 4 Wet AB zich niet richt tot de regelgever, maar enkel tot de rechter.²³

In HR 28 maart 1902, W. 7719 overwoog de Hoge Raad dat 'uit art. 4 Alg. Bep. alleen volgt dat geen wettelijke voorschrift uit zich zelf terugwerkende kracht heeft, niet dat daaraan door den algemeenen of plaatselijken wetgever geen terugwerkende kracht zoude kunnen worden toegekend.'

In HR 26 oktober 1951, NJ 1952/756 merkt de Hoge Raad over art. 4 Wet AB op dat 'weliswaar in dit artikel tot uitdrukking komt het op de eisen der rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel, dat in het algemeen de wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden; dat evenwel het artikel niet de strekking heeft om het regelgevend orgaan te verbieden aan zijn voorschriften terugwerkende kracht te verlenen, maar slechts om vast te stellen dat een regeling, waaraan geen terugwerkende kracht is verleend, niet moet worden toegepast op verhoudingen voor het totstandkomen daarvan ontstaan, zijnde aan het beleid van het regelgevend orgaan overgelaten de vraag, of in een gegeven geval van het hiervoren bedoelde algemene rechtsbeginsel behoort te worden afgeweken.'

In HR 13 januari 1971, BNB 1971/44 overweegt de Hoge Raad dat 'artikel 4 der wet van 15 mei 1829, Stb. 28, inhoudende algemene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk, de wetgever in het algemeen, en dus ook de gemeentelijke wetgever, niet verbiedt aan zijn voorschriften terugwerkende kracht te verle-

21 Ik besteed geen aandacht aan het feit dat in het verleden is voorgesteld om art. 4 Wet AB te vervangen door nieuwe art. 4 en 4a Wet AB (waarin de opvatting van Hijmans van den Bergh *grosso modo* zou worden neergelegd); zie hierover bijv. Brunner (1985), p. 17-19.

22 Knigge (1984), p. 50-51 onderschrijft de opvatting van Opzoomer (1884), p. 113 dat in deze bepaling op twee verschillende manieren hetzelfde is uitgedrukt. Knigge neemt daartoe als uitgangspunt dat de wetgever een tegenstelling heeft bedoeld tussen 'voor het toekomstige verbinden' en 'terugwerkende kracht hebben' en dat met verbinden hetzelfde is bedoeld als met 'werken' in terugwerkende kracht.

23 Jansen (2008), p. 23 motiveert dat deze uitleg van art. 4 Wet AB niet afwijkt van de uitleg die aan een vergelijkbare bepaling in het Romeinse recht werd gegeven.

nen, doch alleen de rechter de bevoegdheid ontzegt, zulks eigenmachtig te doen.²⁴

Art. 4 Wet AB richt zich derhalve slechts tot de rechter (beter: tot de rechtstoepassers); deze mag niet eigenmachtig terugwerkende kracht aan een wet verlenen. Ingeval de wetgever geen terugwerkende kracht verleent, dienen de vóór de inwerkingtreding van de desbetreffende wijziging opgetreden rechtsfeiten ook na de inwerkingtreding te worden beoordeeld op basis van het oude recht.²⁵ Art. 4 Wet AB staat niet eraan in de weg dat de wetgever terugwerkende kracht verleent aan een wet. Als de wetgever terugwerkende kracht verleent, is er – zoals Knigge terecht opmerkt – geen verbod van terugwerkende kracht maar juist een gebod:²⁶ de rechter moet dan de wet met terugwerkende kracht toepassen.²⁷

De literatuur aanvaardt veelal, op historische gronden of op basis van de jurisprudentie van de Hoge Raad, dat art. 4 Wet AB zich niet tot de wetgever maar enkel tot de rechter richt.²⁸ Sommige auteurs zijn echter van mening, althans lijken dat te zijn, dat de bepaling zich ook tot de (lagere) wetgever richt.²⁹ Het is mij dan niet steeds duidelijk of een afwijking van de opvatting van de Hoge Raad (en van de meerderheidsopvatting in de literatuur) wordt voorgestaan, of dat aansluiting wordt gezocht bij de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep (zie hierna) of dat op het achterliggende rechtsbeginsel van niet-terugwerking wordt gedoeld.

In de literatuur wordt aangenomen dat de Centrale Raad van Beroep een, van de Hoge Raad, afwijkende opvatting over art. 4 Wet AB heeft.³⁰ In dat verband wordt vooral gewezen op twee uitspraken met betrekking tot regelgeving die voorzag in een salarisverlaging met terugwerkende kracht.

24 Zie daarnaast ook HR 30 april 1868, W. 2995, HR 4 december 1919, NJ 1920/67, HR 25 maart 1927, NJ 1927/385, HR 1 februari 1928, NJ 1928/605, HR 12 juni 1940, B. 7177, HR 18 september 1963, BNB 1963/303, HR 13 januari 1971, BNB 1971/44, alsmede impliciet de arresten HR 24 februari 1926, W. 11483, HR 12 december 1928, W. 11923, HR 22 november 1933, B. 5512, HR 6 mei 1936, NJ 1936/522, HR 15 april 1942, NJ 1942/292, HR 25 februari 1953, BNB 1953/107, HR 25 maart 1959, BNB 1959/178, en HR 11 december 1959, NJ 1960/107. Een gelijk oordeel geeft de Hoge Raad over de betekenis van de vergelijkbare Nederlands-Antilliaanse bepaling art. 3 Algemene Bepalingen der Wetgeving ('de algemeene verordeningen verbinden alleen voor het toekomstige, en hebben geene terugwerkende kracht'), zie HR 15 maart 1974, NJ 1974/348.

25 Vgl. HR 29 maart 1966, NJ 1966/453 (mede in het licht van de conclusie van A-G Van Oosten) en HR 27 januari 1967, NJ 1967/102.

26 Knigge (1984), p. 19.

27 Tenzij de rechter op grond van een regeling van hogere orde of op grond van rechtsbeginselen die toepassing achterwege dient te laten.

28 Bijv. Opzoomer (1884), p. 113, Hijmans van den Bergh (1928), p. 152-153 en 365, Romeijn (1936), Vegting (1954), p. 66-68 en 95-102, Duk (1965), p. 27-30, Jeukens (1965), p. 93, Oud (1970), p. 172, Stevens (1980), p. 537, Knigge (1984), p. 62, Scheltema (1984), p. 541, Brunner (1985), p. 7, A-G Moltmaker in onderdeel 2 van de conclusie voor HR 29 juni 1988, BNB 1988/263, Wattel (1992), p. 27, Weggeman (2001), p. 57, Hofstra/Niessen (2002), p. 154, Jansen (2008), p. 23, en A-G Wesseling-van Gent in onderdeel 2.18 van de conclusie voor HR 11 juli 2008, NJ 2008/403.

29 Zie bijv. Prins (1952), p. 249-251 (die expliciet aangeeft af te wijken van de jurisprudentie), Braun (1995), p. 816, De Haan, Drupsteen en Fernhout (1996), p. 115, Van der Burg (2001), p. 19, Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2002/18.7, Denissen en Seegers (2003), p. 1665, Snoijink in zijn annotatie in BNB 2006/215, alsmede kennelijk de auteurs genoemd door Vegting (1954), p. 98, voetnoot 4. Stein (1985), p. 240 neemt een wat moeilijk te verklaren tussenpositie in: enerzijds stelt hij dat het terugwerkingsverbod zich niet richt tot de wetgever, maar anderzijds geeft hij aan dat de opname van het toetsingsverbod in art. 4 Wet AB als consequentie heeft dat aan de rechter een toetsingsbevoegdheid toekomt met betrekking tot de door de wetgever voorgeschreven terugwerking.

30 Vegting (1955), p. 98-99, Duk (1965), p. 28, Jeukens (1965), p. 87-90, Scheltema (1984), p. 541, Brunner (1985), p. 8, en Van der Burg (2001), p. 18-19.

In de zaak Utrechtse gemeentesecretaris ging het om een besluit van de Gedeputeerde Staten van Utrecht tot een salarisverlaging met terugwerkende kracht.³¹ De Centrale Raad van Beroep oordeelde dat de Gedeputeerde Staten niet bevoegd waren een dergelijke terugwerkende kracht te verlenen. Overwogen werd dat 'aan het feit, dat enerzijds in art. 4 der wet houdende algemeene bepalingen der wetgeving van het koninkrijk uitdrukkelijk wordt gezegd, dat de wet alleen voor het toekomstige verbindt en geen terugwerkende kracht heeft en voorts krachtens art. 3 jo. art. 1 der wet van 26 april 1852, stbl. no. 92 (...), een algemeene maatregel van bestuur niet eerder kan werken dan op den tweeden dag na dien der dagteekening van het staatsblad, waarin hij is geplaatst, door welke regeling dus elke terugwerking voor algemeene maatregelen van bestuur is uitgesloten en dat anderzijds een zoodanige regeling voor besluiten van gedeputeerde staten ontbreekt, ten deze geen betekenissen kan worden toegekend en daaruit zeker niet mag worden afgeleid, dat bij het ontbreken van eenig wettelijk voorschrift ten aanzien van die besluiten nopens de mogelijkheid van hun terugwerking, gedeputeerde staten in dit opzicht vrijheid van handelen zouden bezitten; O. toch dat rechtszekerheid voor den ambtenaar, ook met betrekking tot de rechtmatig door hem genoten jaarwedde, een zoo kostbaar goed is, dat deze niet mag worden aangetast door een regeling, welke ingrijpt in de periode, waarover hij krachtens rechtsgeldige voorschriften zijn jaarwedde heeft ontvangen en welke in de voorschriften met terugwerkende kracht een voor hem ongunstige wijziging zoude brengen; O. dat het algemeene rechtsbeginsel, hetwelk zoodanige aantasting van hetgeen rechtmatig is verworven, verbiedt, moet worden geëerbiedigd, ook al is het niet in een uitdrukkelijken wettekst neergelegd, waaruit volgt, dat het besluit van gedeputeerde staten van Utrecht van 19 Maart 1935 (...) rechtskracht mist, voor zooveel het bepaalt, dat de verlaging van klagers salaris terugwerkt tot 1 april 1934.'³²

Met Knigge meen ik dat de argumentatie weinig doorzichtig is.³³ Mij is met name niet geheel duidelijk in hoeverre de Centrale Raad van Beroep zijn oordeel nu laat steunen op art. 1 en 3 van de aangehaalde wet van 26 april 1852,³⁴ en of hij de niet-terugwerking van nadelige regelgeving nu rechtstreeks op art. 4 Wet AB baseert dan wel aan het achterlig-

31 CRvB 31 oktober 1935, AB 1936, p. 168 (Utrechtse gemeentesecretaris).

32 De andere veelgenoemde zaak betreft CRvB 3 april 1963, AB 1964, p. 75 (salarisverlaging lager onderwijs), waarin werd geoordeeld 'dat de bestreden algemene maatregel van bestuur 'niet als verbindend kan worden aangemerkt, voorzover de terugwerkende kracht, aan de bij dat Koninklijk Besluit tot stand gebrachte wijziging van voormeld artikel 53 verbonden, tot gevolg heeft een ongedaan-maken van in het verleden rechtmatig verkregen en geëffectueerde aanspraken; dat zich daartegen n.l. verzet het bepaalde in de artikelen 1 en 3 der wet van 26 april 1852, Stb. 92 [etc.; MP]; dat hieruit naar 's Raads oordeel moet worden afgeleid, dat het niet geoorloofd is een algemene maatregel van bestuur te doen terugwerken ten nadele van betrokkenen; dat het algemene rechtsbeginsel, hetwelk zodanige terugwerking verbiedt, mede uitdrukking heeft gevonden in artikel 4 der wet van 15 mei 1829, Stb. 28, (...), volgens welk artikel de wet alleen voor het toekomstige verbindt en geen terugwerkende kracht heeft; dat bovendien, ook wanneer 's Raads onderhavige standpunt niet zou kunnen worden ingenomen, naar 's Raads oordeel toch niet zou kunnen worden aanvaard, dat door de inwerkingtreding van de wijziging (...) voor gedaagde het recht zou zijn ontstaan tot terugvordering van hetgeen eiser, als vorenomschreven, rechtmatig had genoten; dat zodanige terugvordering immers in strijd is met het algemene rechtsbeginsel der rechtszekerheid.'

33 Knigge (1984), p. 60.

34 Vgl. CRvB 5 oktober 1944, AB 1945, p. 292 waarin in het licht van de genoemde wet werd geoordeeld dat 'elke terugwerking van algemeene maatregelen van bestuur is uitgesloten'; zie ook CRvB 23 juli 1936, AB 1936, p. 677, alsmede Prins (1952), p. 254-255. Kritisch over dit standpunt is bijv. Knigge (1984), p. 60, met welke kritiek ik kan instemmen nu kennelijk regels over het moment van inwerkingtreding ten onrechte worden verward met de terugwerkende kracht van een regel (zie eerder par. 2.2.2 en 2.2.4); in vergelijkbare zin Romeijn (1936), Veegens in zijn noot in NJ 1952/756, Riphagen (1953), p. 109-110, Vegting (1954), p. 101 en Duk (1965), p. 30.

gende rechtszekerheidsbeginsel ontleent. Een en ander heeft aan belang ingeboet,³⁵ nu zowel de Hoge Raad als de Centrale Raad van Beroep inmiddels expliciet rechtstreeks lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel toetst (zie uitgebreider B.3.2). Opmerkelijk is de oude jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep in het licht van de jurisprudentie van de Hoge Raad in elk geval wel, nu de Centrale Raad van Beroep ogenschijnlijk een andere opvatting over art. 4 Wet AB heeft of veel eerder rechtstreeks aan het rechtszekerheidsbeginsel is gaan toetsen dan de Hoge Raad.³⁶

Het positiefrechtelijke belang van art. 4 Wet AB is mede gelet op vorenstaande beperkt:³⁷ (i) het is voor de wetgever beperkt omdat art. 4 Wet AB juridisch-technisch geen beperkingen voor hem meebrengt en (ii) het is voor de rechter beperkt omdat enerzijds de rechter wetgeving waaraan terugwerkende kracht is verleend niet kan toetsen aan de bepaling en anderzijds ook de rechter niet zeer stringent gebonden is aan het 'verbod van terugwerkende kracht' aangezien hij via interpretatie kan bepalen dat een wet terugwerkende kracht heeft, ondanks dat aan die wet niet expliciet terugwerkende kracht is verleend door de regelgever (zie ook hierna).³⁸

Toch is art. 4 Wet AB niet zonder belang. Voor de wetgever is het belang vooral erin gelegen dat in de bepaling het rechtsbeginsel van niet-terugwerking is neergelegd (vergelijk de hiervoor aangehaalde overweging in HR NJ 1952/756).³⁹ De normatieve gebondenheid van de wetgever aan het rechtsbeginsel van niet-terugwerking wordt door art. 4 Wet AB ondersteund. Zoals eerder opgemerkt in par. 3.4.2 wint een rechtsbeginsel immers aan gewicht naarmate het meer tot uitdrukking komt in het positieve recht. Indirect heeft art. 4 Wet AB derhalve wel invloed op het positieve recht.

Positiefrechtelijke invloed heeft de bepaling voorts op de jurisprudentie. Ten eerste geeft de bepaling ondersteuning aan de overgangsrechtelijke interpretatieregel dat in beginsel aangenomen kan worden dat een wet geen terugwerkende kracht heeft. Ten tweede kan de ontwikkeling in de jurisprudentie die heeft geleid tot het direct toetsen van terugwerkende kracht van wetgeving in materiële zin aan het rechtszekerheidsbeginsel (zie hierover bijlage C.2), waarschijnlijk niet los worden gezien van art. 4 Wet AB. Niet alleen kan gewezen worden op de hiervoor genoemde jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep waarin wordt verwezen naar art. 4 Wet AB. Opvallend is ook dat de Hoge Raad bij toetsing van terugwerkende kracht aan het rechtszekerheidsbeginsel bewoordingen gebruikt die overeenkomen met die hij gebruikt voor art. 4 Wet AB zoals in het hiervoor aangehaalde HR NJ 1952/756. Zo toetste de Hoge Raad in HR BNB 1985/59 in een geval van terugwerkende kracht of er een bijzondere omstandigheid was 'die rechtvaardigde af te

35 Het komt mij overigens voor dat de geciteerde overwegingen van de Centrale Raad van Beroep er blijk van geven dat er wordt getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel, maar tevens dat de Centrale Raad van Beroep van mening is dat art. 4 Wet AB zich ook tot de regelgever richt (hetgeen ik met name afleid uit de eerste aangehaalde overweging in de zaak van de Utrechtse gemeentesecretaris).

36 Bijv. PvB plaatst de oude uitspraken van de Centrale Raad van Beroep onder de noemer van toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel (onderdeel 7 van zijn annotatie in AB 1986/574).

37 In gelijke zin Polman (1984), p. 205.

38 Terzijde merk ik op dat in de Nederlandse jurisprudentie aan art. 28 Verdrag van Wenen (luitende: 'Unless a different intention appears from the treaty or is otherwise established, its provisions do not bind a party in relation to any act or fact which took place or any situation which ceased to exist before the date of the entry into force of the treaty with respect to that party') een inhoud is gegeven die vergelijkbaar is met dat van art. 4 Wet AB, namelijk dat (i) dat artikel slechts voorschrijft dat de terugwerkende kracht van een verdrag uit het verdrag zelf, of anderszins, moet blijken, en (ii) de bepaling niet meebrengt dat aan een verdragswijziging waarin terugwerkende kracht is geregeld, verbindende kracht moet worden ontzegd; zie CRvB 14 maart 2003, AB 2003/189, r.o. 3.6 en vgl. HR 8 november 1995, FED 1996/218, r.o. 4.5. Ellis (1995), p. 14-15 lijkt in dat art. 28 echter wel een mogelijkheid te zien om (materieel) terugwerkende kracht van een verdrag te toetsen.

39 Vgl. Scholten (1934), p. 184-185, Vegting (1954), p. 69 en 100, Jeukens (1965), p. 87, Prast (1978), p. 9, Brunner (1985), p. 33, Weggeman (2001), p. 57 en Hofstra/Niessen (2002), p. 154-155.

wijken van het op de eisen der rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden.⁴⁰

Tot slot plaats ik een drietal meer technische opmerkingen. Ten eerste zij opgemerkt dat het gegeven dat art. 4 Wet AB niet in de weg staat aan het verlenen van terugwerkende kracht bovenal blijkt uit het feit dat art. 4 Wet AB zich niet verzet tegen terugwerkende kracht van lagere regelgeving (zoals in de aangehaalde zaak HR BNB 1971/44). Immers, zelfs indien art. 4 Wet AB zich wel tot de regelgever zou richten, dan zou deze bepaling niet in de weg staan aan terugwerkende kracht die is opgenomen in een wet in formele zin. De Wet AB is immers eveneens een wet in formele zin en heeft dus geen hogere rang. Zelfs als de Wet AB een verbod van terugwerkende kracht zou bevatten (*quod non*) zou een later tot stand gekomen wet in formele zin daarvan kunnen afwijken;⁴¹ *lex posterior derogat legi priori* en *specialia generalibus derogant*.

Een tweede opmerking ziet op de betekenis van de overweging dat de rechter niet eigenmachtig terugwerkende kracht aan een regel mag verlenen. De overweging houdt *niet* in dat een wet slechts met terugwerkende kracht kan worden toegepast wanneer dit uitdrukkelijk door de wetgever is bepaald. Ook wanneer niet uitdrukkelijk in terugwerkende kracht is voorzien in de wet, kan de rechter via de gebruikelijke interpretatiemethoden tot de conclusie komen dat de wetgever in terugwerkende kracht heeft willen voorzien.⁴² Van het eigenmachtig verlenen van terugwerkende kracht door de rechter is dan geen sprake.

Een derde opmerking is dat door de geringe juridisch-technische betekenis van art. 4 Wet AB voor de wetgever, de Hoge Raad niet geroepen is (geweest) de betekenis van terugwerkende kracht in de zin van die bepaling duidelijk vast te leggen.⁴³ Aannemelijk lijkt mij te zijn dat die betekenis van oudsher niet overeenkomt met het concept van formeel terugwerkende kracht, maar eerder gekoppeld is aan de leer van verkregen rechten.⁴⁴ Van belang is namelijk dat het invloedrijke proefschrift van Hijmans van den Bergh, waarin werd afgerekend met de leer van de verkregen rechten voor de bepaling van de temporele werking van een regel en waarin een onderscheid werd geïntroduceerd tussen terugwerkende kracht en exclusieve werking, dateert van ná de totstandkoming van art. 4 Wet AB.⁴⁵ Omdat zoals gezegd er voor de rechter weinig aanleiding bestond (en bestaat) om de term terugwerkende kracht in art. 4 Wet AB inhoudelijk af te bakenen, is niet met zekerheid aan te geven wat thans positiefrechtelijk de inhoud van die term is.⁴⁶ Gegeven de ontwikkeling van het concept van terugwerkende kracht in het algemeen zou ik verwachten, dat de betekenis verschoven is van één die georiënteerd is op verkregen rechten naar één

40 HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59, r.o. 5.3.

41 Vgl. HR 1 februari 1928, NJ 1928/605 en Hof Arnhem 19 mei 1998, FED 1998/690, alsmede bijv. Prins (1952), p. 250, Prast (1978), p. 9, Wattel (1992), p. 27 en Verheij (1997), p. 48.

42 Bijv. HR 7 maart 1979, BNB 1979/125; zie ook par. 2.7.2.

43 Bijvoorbeeld in HR 11 december 1959, NJ 1960/107 werd als cassatiemiddel onder anders schending van art. 4 Wet AB aangedragen in een geval dat naar mijn mening als een randgeval te bestempelen is van het al dan niet sprake zijn van terugwerkende kracht (bevestigend A-G Loeff in zijn conclusie voor dit arrest; ontkennend waarschijnlijk Knigge (1984), p. 103-105 die het in het kader van exclusieve werking plaatst). De Hoge Raad oordeelde dat de bestreden toepassing van de wet als bedoeling van de wetgever moest worden aangenomen en kon daarom het vraagstuk van terugwerkende kracht in het midden laten: 'dat dus, wat er zij van de vraag of aldus aan de wijzigingswet terugwerkende kracht was verleend (...), het middel (...) ongegrond is.'

44 Vgl. Opzoomer (1884), p. 113-119, Hijmans van den Bergh (1928), p. 152-153, Duk (1965), p. 29, Polman (1984), p. 185, Brunner (1985), p. 12, Stein (1985), p. 249-251, en Popelier (1999), p. 44 en 123.

45 Hijmans van den Bergh (1928).

46 Het Belgische recht kent een met art. 4 Wet AB vergelijkbare bepaling, waarvan eveneens niet geheel duidelijk is hoe het onderscheid dat thans wordt gemaakt tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking zich verhoudt tot het concept terugwerkende kracht dat is geïnspireerd op de leer van de verkregen rechten; zie hierover Popelier (1999), p. 44.

met een meer formeel-technische inhoud.⁴⁷ De wetgever ging daarvan in elk geval uit bij de totstandkoming van het Nieuw Burgerlijk Wetboek.⁴⁸ Indicatief is ook dat de (belastingkamer van de) Hoge Raad te kennen geeft uit te gaan van de algemene regel van onmiddellijke werking wanneer het overgangsrecht niet duidelijk is, althans wanneer niet uitdrukkelijk in ander overgangsrecht dan onmiddellijke werking is voorzien.⁴⁹ Een tweede aanwijzing voor het vermoeden dat de rechter uitgaat van een meer formeel-technische benadering van terugwerkende kracht in de zin van art. 4 Wet AB, althans op het gebied van het belastingrecht, is te vinden in het arrest HR BNB 1963/303.⁵⁰ Met betrekking tot een situatie waarin – zo leid ik uit de feiten af – een wijziging in de regelgeving een overgang van niet-belastbaarheid naar belastbaarheid meebracht en er kennelijk niet in compartimentering was voorzien, had het hof geoordeeld dat ‘toch daardoor niet in strijd met het bepaalde in art. 4 AB aan de regeling in het Besluit terugwerkende kracht wordt verleend, immers niet in het verleden gerealiseerde winst belast, doch uitsluitend onder de werking van de nieuwe regeling door realisatie behaalde winst’, waarna de Hoge Raad oordeelde dat het hof op goede gronden tot een juiste beslissing was gekomen.⁵¹

B.3.2 Grondwettelijk toetsingsverbod en Harmonisatiewetarrest

Er zijn landen waarin de rechter terugwerkende kracht van belastingwetgeving kan toetsen aan de grondwet.⁵² Zo wordt in België terugwerkende kracht van wetgeving getoetst aan het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel; via deze bepaling wordt *de facto* aan het rechtszekerheidsbeginsel getoetst (zie par. 6.3.5).⁵³ In deze paragraaf geef ik aan dat de Nederlandse Grondwet waarschijnlijk geen verbod van terugwerkende kracht van belastingwetgeving bevat en dat toetsing van wetgeving in formele zin aan de Grondwet niet mogelijk is, evenmin als toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen.

47 Vgl. Knigge (1984), p. 62-63, die meent dat de band met de leer van de verkregen rechten is door-gesneden en meent dat terugwerkende kracht in art. 4 Wet AB ‘geworden is tot een neutraal, technisch-juridisch begrip’; Jeukens (1965), p. 86, die stelt dat de Hoge Raad het technisch-juridische begrip terugwerkende kracht hanteert, Veegens in zijn noot in NJ 1952/756 (als ook Veegens (1956), p. 357), die art. 4 Wet AB in verband brengt met ‘echte terugwerkende kracht’ en niet met exclusieve werking, alsmede A-G Wesseling-van Gent in onderdeel 2.11 van de conclusie voor HR 1 juni 2007, NJ 2007/310, en A-G Langemeijer in onderdeel 2.8 van de conclusie voor HR 26 september 2008, NJ 2008/522. Anders waarschijnlijk Brunner (1985), p. 23-29 en 59-60 en Haazen (2000), p. 395-397.

48 Zie voor een samenvatting van de visie van de wetgever Brunner (1985), p. 55-59.

49 Zie par. 2.7.2.

50 Vgl. verder HR 26 september 2008, NJ 2008/522, r.o. 3.1 en, zij het wel op een procesrechtelijk punt, HR 31 januari 2003, NJ 2003/657: ‘het betoog (...) dat [etc.; MP] in strijd is met art. 4 Wet AB, ziet eraan voorbij dat (...) de wijziging (...) onmiddellijke werking en geen terugwerkende kracht heeft.’ Opgemerkt zij wel dat in civielrechtelijke rechtspraak in het verleden soms ook wel van een ruime opvatting van terugwerkende kracht werd uitgegaan, zie voor voorbeelden Brunner (1985), p. 23-29 en Van der Burg (2001), p. 29-30. Verder zij opgemerkt dat de Hoge Raad een enkele keer de term ‘terugwerkende kracht’ toch gebruikt in geval formeel terugwerkende kracht niet aan de orde is; zie bijv., zij het niet in het kader van art. 4 Wet AB, HR 15 november 2000, BNB 2001/26.

51 HR 18 september 1963, BNB 1963/303. Opgemerkt zij dat het hof over ‘niet in strijd met’ spreekt, hetgeen enigszins ongelukkig is; gelet op de bestendige jurisprudentie van de Hoge Raad mag uit de onderschrijving door de Hoge Raad van de gronden van de beslissing van het hof niet worden afgeleid dat wanneer er wel sprake zou zijn geweest van terugwerkende kracht er sprake zou zijn van een schending door de regelgever van art. 4 Wet AB.

52 Thuronyi (2003), p. 76-77 merkt in zijn *comparative tax law* overigens op: ‘constitutional law concerning retroactive tax legislation varies substantially.’

53 Ook in Oostenrijk wordt terugwerkende kracht aan het gelijkheidsbeginsel getoetst (zie Thuronyi (2003), p. 78). In de Verenigde Staten kan de rechter terugwerkende kracht toetsen aan de zogenoemde *due process clauses* die in de Constitutie zijn opgenomen, al wordt zelden een schending aangenomen; zie par. 6.3.2. In Duitsland toetst de rechter terugwerkende kracht aan het *Rechtsstaatsprinzip* dat hij afleidt uit art. 20 van de Grondwet (Thuronyi (2003), p. 78). In Italië wordt getoetst aan het draagkrachtbeginsel, althans het *principle of ability to pay* (zie Thuronyi (2003), p. 81).

In Nederland is het rechtszekerheidsbeginsel niet in de Grondwet neergelegd. Het belang van rechtszekerheid wordt wel expliciet onderschreven in het art. 43 van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden.⁵⁴ Een expliciet verbod van terugwerkende kracht van belastingregelgeving kent de Grondwet niet.⁵⁵ Wel is het legaliteitsbeginsel voor het belastingrecht neergelegd in de Grondwet, namelijk in art. 104 Gw ('Rijksbelastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet').⁵⁶ Dit fiscale legaliteitsbeginsel wordt wel aangeduid met het adagium 'nullum tributum sine lege'.⁵⁷ De vraag rijst of art. 104 Gw ook inhoudt 'nullum tributum sine *praevia* lege'.⁵⁸ In zijn notitie over terugwerkende kracht geeft de staatssecretaris – zonder nadere motivering – aan dat terugwerkende kracht van fiscale wetgeving niet wordt uitgesloten door art. 104 Gw.⁵⁹ Ik ben eveneens van mening dat die bepaling niet in de weg staat aan het verlenen van terugwerkende kracht aan fiscale wetgeving.⁶⁰ Ten eerste – *a contrario* – kent het strafrecht een vergelijkbare bepaling (art. 16 Gw), met als belangrijk verschil dat daarin het verbod van terugwerkende kracht wél terugkomt: 'Geen feit is strafbaar dan uit kracht van een daaraan *voorafgegangene* wettelijke strafbepaling' (cursivering MP). Ten tweede, de term 'wet' in de Grondwet verwijst naar een formeel wetsbegrip.⁶¹ Derhalve is dan alleen van belang dat de wet met daarin de overgangsrechtelijke bepaling die terugwerkende kracht voorschrijft, via de juiste grondwettelijke procedure is ingevoerd. Art. 104 Gw vormt aldus vooral een waarborg voor burgers dat belastingheffing louter zal geschieden indien daarvoor een basis in een wet in formele zin is. De bepaling verzet zich ertegen dat de fiscus belasting heft zonder bewilliging van de formele wetgever, die democratisch gelegitimeerd is (de idee van 'no taxation without representation'⁶²). Let wel, een en ander betekent wel dat de fiscus niet tot het toepassen van een nog in te voeren wetwijziging waaraan terugwerkende kracht zal worden verleend, zou mogen overgaan voordat die wijzigingswet in werking is getreden (óók niet in het geval van het 'wetgeven per persbericht'; zie eerder par. 11.5.3). Immers voor de toepassing is een wettelijke basis nodig en die basis is er nog niet zolang de wijzigingswet niet in werking is getreden.⁶³ Zodra die wet waaraan terug-

54 Art. 43 luidt: '1. Elk der landen draagt zorg voor de verwezenlijking van de fundamentele menselijke rechten en vrijheden, de rechtszekerheid en de deugdelijkheid van het bestuur. 2. Het waarborgen van deze rechten, vrijheden, rechtszekerheid en deugdelijkheid van bestuur is aangelegenheid van het Koninkrijk.'

55 Ik heb hier geen apart onderzoek naar gedaan, maar bij lezing van literatuur kwam naar voren dat in sommige landen kennelijk wel een verbod, althans een beperking, van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in de constitutie is opgenomen; bijvoorbeeld Brazilië, Griekenland, Mexico, Mozambique, Paraguay, Peru, Roemenië, Rusland, Slovenië, Zweden en Venezuela (zie Thuronyi (2003), p. 81), alsmede Hongarije en Polen (zie International Academy of Comparative Law (2007), p. 186).

56 Volgens Wattel (1992), p. 24 kan in dit artikel het legaliteitsbeginsel, het algemeenheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het adagium 'no taxation without representation' worden gelezen.

57 Van Mens (1988), p. 8 en Janse de Jonge (2000), p. 498.

58 Zie voor dit adagium Van Brederode (1996), p. 18.

59 Notitie Staatssecretaris (1996), p. 2, alsook tijdens de parlementaire behandeling van de notitie (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 212, nr. 3, p. 2 en 9).

60 Zie ook Christiaanse (1990), p. 1571 (als ook Christiaanse (en de staatssecretaris) in Handelingen I, 1990-1991, d.d. 2 oktober 1990, nr. 1, p. 22 en 28), Wattel (1992), p. 27, Harkema (1996), p. 2109, Kappelle (2000), p. 72, Janse de Jonge (2000), Barmantlo en Van Wordragen (2003), p. 3, Niessen (2003), p. 9, en Lubbers (2005), p. 2.

Anders: Brüll (1981), p. 1162 (en Brüll in Prast (1978a), p. 34), Strooper (1996), p. 30, alsmede ogenschijnlijk Van Arendonk (1999), p. 23-25 en Nieuwenhuizen in NTFR 2004/670. De positie van Ellis (1995), p. 6-7 is onduidelijk; hij vraagt zich af of 'een belasting nog wel "uit kracht van wet" [wordt] geheven als de wet er nog moet komen', maar besluit ermee dat de discussie een politieke is gelet op de onschendbaarheid van wetten.

61 Vgl. Hirsch Ballin (1989a), p. 22 en Eijlander en Voermans (2000), p. 32.

62 Zie daarover bijv. Van Arendonk (1999).

63 Dit is anders wanneer er een wet is die erin voorziet dat het bestuur geautoriseerd is om naar aanleiding van een aankondiging reeds over te gaan op een voorlopige toepassing van de voorgestelde wetgeving; dit is kennelijk het geval in het Verenigd Koninkrijk (Loomer (2006), p. 68).

werkende kracht wordt verleend, in werking is getreden, is er wél een wettelijke grond en kan de fiscus tot toepassing overgaan.⁶⁴

Dat art. 104 Gw zich niet verzet tegen terugwerkende kracht is gelet op het vorenstaande vooral gebaseerd op de grammaticale interpretatie van de bepaling. Toegegeven kan worden dat een meer teleologische interpretatie van art. 104 Gw waarbij meer betekenis wordt toegekend aan de ondersteunende functie van het legaliteitsbeginsel voor het rechtszekerheidsbeginsel, mogelijk wel zou meebrengen dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving onder omstandigheden op gespannen voet staat met art. 104 Gw. De tekst van art. 104 Gw lijkt daarvoor evenwel te weinig ruimte te bieden.

Wat er ook van zij of art. 104 Gw zich al dan niet verzet tegen terugwerkende kracht, toetsing van wetgeving in formele zin aan de Grondwet is niet mogelijk. In art. 120 Gw is namelijk het zogenoemde grondwettelijk toetsingsverbod neergelegd: 'De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen.'⁶⁵ De rechter kan derhalve belastingwetgeving in formele zin niet toetsen aan art. 104 Gw.⁶⁶ Ook toetsing van (belasting)wetgeving in formele zin aan het Statuut⁶⁷ is niet mogelijk, aldus de Hoge Raad in het Harmonisatiewetarrest,⁶⁸ zulks in lijn met zijn, op art. 120 Gw geïnspireerde, oordeel in datzelfde arrest over de onmogelijkheid van toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen.

In dat Harmonisatiewetarrest heeft de Hoge Raad namelijk een bevestigend antwoord gegeven op de vraag of het feit dat art. 120 Gw zich verzet tegen toetsing van een wet in formele zin aan de grondwet, ook betekent dat toetsing van een wet in formele zin aan ongeschreven fundamentele rechtsbeginselen evenmin mogelijk is. De Hoge Raad gaf onomwonden aan delen van de Harmonisatiewet in strijd te achten met het rechtszekerheidsbeginsel (welk oordeel gelet op de uitkomst niet gegeven had behoeven te worden), maar oordeelde dat de rechter de hem gestelde grenzen zou overschrijden door te oordelen dat art. 120 Gw zich niet (ook) tegen toetsing van de wet aan fundamentele rechtsbe-

64 Dat er dan wel een wettelijk grond is, lijken Brüll (in Prast (1978a), p. 34: 'er wordt belasting geheven zonder een wet') en Nieuwenhuizen in NTFR 2004/670 te miskennen.

65 Overigens komt hierin mogelijk verandering naar aanleiding van het wetsvoorstel Halsema (Kamerstukken 28 331) dat inmiddels heeft geleid tot de wet van 25 februari 2009, houdende verklaring dat er grond bestaat een voorstel in overweging te nemen tot verandering in de Grondwet, strekkende tot invoering van de bevoegdheid tot toetsing van wetten aan een aantal bepalingen van de Grondwet door de rechter, Stb. 120. Dat voorstel houdt concreet de toevoeging van een tweede lid aan art. 120 Gw in dat bepaalt dat wetten geen toepassing vinden indien deze toepassing niet verenigbaar is met in dat tweede lid genoemde bepalingen van de Grondwet. De indiener van het wetsvoorstel stond voor dat toetsing van wetgeving in formele zin aan ongeschreven rechtsbeginselen verboden blijft (Kamerstukken II, 2002–2003, 28 331, nr. 9, p. 19).

66 Zie HR 23 december 1992, BNB 1993/104, r.o. 3.2, en HR 7 maart 2003, BNB 2003/248, r.o. 3.12. Vgl. HR 25 januari 1984, BNB 1984/128 en HR 15 september 1993, BNB 1993/344, r.o. 3.3. Wetgeving in formele zin kan uiteraard – *a fortiori* – evenmin aan de Notitie Staatssecretaris (1996) worden getoetst; zie bijv. Hof Den Bosch 27 juni 2002 (te kennen uit HR 12 september 2003, BNB 2003/352), r.o. 4.9 en vgl. CRvB 24 januari 2001, AB 2001/81 met betrekking tot de notitie overgangsrecht op het gebied van sociale zekerheid.

67 Toetsing van terugwerkende kracht aan art. 43 Statuut lijkt overigens sowieso niet mogelijk (zie B.4).

68 HR 14 april 1989, NJ 1989/469, onderdeel 4.

ginselen verzet.⁶⁹ Het Harmonisatiewetarrest is nadien diverse malen bevestigd,⁷⁰ ook door de belastingkamer van de Hoge Raad.⁷¹

B.4 JURIDISCH-TECHNISCHE TOETSINGMOGELIJKHEDEN

In deze paragraaf ga ik in op de mogelijkheden die een rechter daadwerkelijk heeft om terugwerkende kracht van wetgeving te toetsen. Ik ga slechts kort op de mogelijkheden in omdat ze uitgebreider aan bod komen in de volgende bijlagen.

De mogelijkheden die de rechter heeft om terugwerkende kracht van wetgeving *in formele zin* te toetsen, zijn gelegen in verdragen die Nederland heeft gesloten. Zoals gezien verzet art. 120 Gw zich zowel tegen toetsing aan de Grondwet als, naar het oordeel van de Hoge Raad in het Harmonisatiewetarrest, tegen toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen. In art. 94 Gw is evenwel kort gezegd bepaald dat wetten buiten toepassing blijven indien zij niet verenigbaar zijn met een ieder verbindende verdragsbepalingen.⁷² Voor de mogelijkheden van toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in formele zin is het belang van de opening die art. 94 Gw biedt, vooral gelegen in het EVRM. Daarbij is vooral art. 1 Eerste Protocol EVRM van belang, aangezien via die bepaling indirect aan het rechtszekerheidsbeginsel kan worden getoetst.⁷³ Daarnaast is het EG-recht van belang,⁷⁴ omdat het Hof van Justitie EG het rechtszekerheidsbeginsel tot de communautaire rechtsbeginselen rekent en van oordeel is dat het rechtszekerheidsbeginsel niet alleen moet worden nageleefd door de gemeenschapsinstellingen, maar tevens door de lidstaten in de uitoefening van de hun door het gemeenschapsrecht verleende bevoegdheden.⁷⁵ Waar art. 1 Eerste Protocol EVRM voor elke soort belastingregelgeving van betekenis is, is het communautaire rechtszekerheidsbeginsel derhalve alleen van betekenis voor belastingregelgeving voor zover die (althans de toepassing ervan) binnen de reikwijdte van het EG-recht valt, waarbij overigens nog een openstaande vraag is wanneer dat exact het geval is.⁷⁶

De mogelijkheden die een rechter heeft om terugwerkende kracht van lagere (niet door de formele wetgever vastgestelde) belastingregelgeving te toetsen, zijn ruimer. Behalve dat de rechter aan verdragen kan toetsen, kan hij ook toetsen aan algemene rechtsbeginselen⁷⁷ zoals het 'nationale' rechtszekerheidsbeginsel en aan de hogere regel waarin de

69 HR 14 april 1989, NJ 1989/469.

70 Bijv. HR 16 november 2001, NJ 2002/469, r.o. 4.2. Bovendien is in lijn met, en onder verwijzing naar, het Harmonisatiewetarrest in HR 14 april 2000, NJ 2000/713 (*Scheepsmakelaar*) geoordeeld dat art. 120 Gw eraan in de weg staat dat een rechter oordeelt dat het uitvaardigen, handhaven en uitvoeren van een wet in formele zin jegens een persoon onrechtmatig is wegens strijd met algemene rechtsbeginselen.

71 Bijvoorbeeld impliciet in HR 21 maart 1990, BNB 1990/179, r.o. 4.4 en HR 30 november 2001, BNB 2002/78, r.o. 2.6, en expliciet in HR 23 december 1992, BNB 1993/104, r.o. 3.3. Een verbod van toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen bevat art. 120 Gw ook met betrekking tot toetsing van bepalingen van verdragen (CRvB 14 maart 2003, AB 2003/189, r.o. 3.7).

72 Wanneer sprake is van een schending van een ieder verbindende verdragsbepaling wordt een formele wet *buiten toepassing* gelaten; naar het oordeel van de Hoge Raad is het niet mogelijk dat – in geval van niet nakoming van verdragsrechtelijke verplichtingen – de rechter *een bevel* aan de wetgever geeft een formele wet tot stand te brengen; zie HR 21 maart 2003, NJ 2003/691, met kritische noot TK, en HR 1 oktober 2004, NJ 2004/679.

73 Vgl. Barkhuysen e.a. (2005), p. 95.

74 Het EG-recht werkt overigens rechtstreeks, en buiten art. 93 en 94 Gw om, in de Nederlandse rechtsorde; zie HR 2 november 2004, NJ 2005/80.

75 Bijv. HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 57.

76 Zie bijlage E.1.

77 Vgl. HR 1 december 1993, BNB 1994/64 waarin wordt vooropgesteld dat 'geen rechtsregel eraan in de weg staat dat de rechter een, niet door de formele wetgever gegeven, algemeen verbindend voorschrift als de onderhavige bepaling van het Besluit onverbindend kan achten op de grond dat sprake is van schending van algemene rechtsbeginselen.'

rechtsbasis van de desbetreffende lagere regel is gelegen. Toetsing aan het bovengenoemde art. 43 Statuut lijkt overigens niet mogelijk te zijn.⁷⁸

Bij toetsing van lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel ligt het voor de hand dat de rechter niet integraal toetst maar een zekere beoordelingsmarge aan de regelgever laat, gelet op de positie van de rechter in het staatsbestel en, daarmee samenhangend, op hetgeen is bepaald in art. 11 Wet AB ('De regter moet volgens de wet regt spreken: hij mag in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet beoordeelen').⁷⁹ Het ligt in de rede dat met de opkomst van de variant van rechtstreekse toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel de variant waarbij getoetst wordt aan de hogere regel waarin de rechtsbasis van de desbetreffende lagere regel is gelegen, aan betekenis heeft ingeboet (vergelijk de ontwikkeling geschetst in bijlage C.2). Niettemin kan ik me voorstellen dat de rechter soms toch teruggrijpt op die variant omdat zij – waarbij de redenering loopt via de veronderstelde wil van de hogere regelgever – een ogenschijnlijk grotere democratische legitimatie heeft. Denkbaar is ook dat de rechter beide genoemde varianten combineert.⁸⁰

B.5 CONCLUSIE EN VOORUITBLIK

Er bestaan *grosso modo* twee mogelijkheden voor een rechter om de terugwerkende kracht van een wet te beperken. De eerste mogelijkheid betreft een gunstige interpretatie van het overgangsrecht, op welke mogelijkheid ik verder niet terugkom, enerzijds omdat zij beperkt is door de grenzen aan interpretatiemogelijkheden en anderzijds omdat zij in het kader van dit onderzoek minder interessant is aangezien terugwerkende kracht niet ten principale ter discussie wordt gesteld. De tweede mogelijkheid betreft toetsing van terugwerkende kracht. Deze mogelijkheid is in het kader van dit onderzoek het meest interessant omdat de rechter dan de door de regelgever gemaakt afweging beoordeelt. Er kunnen drie toetsingsvarianten worden onderscheiden, te weten toetsing aan de hogere regel waarin de rechtsbasis van de desbetreffende regel is gelegen, toetsing aan een algemeen voorschrift van hogere orde, en toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel. Deze varianten zijn echter beperkt toepasbaar. Technisch-juridische begrenzungen zijn de beperkte betekenis van art. 4 Wet AB (dat zich niet tot de wetgever maar tot de rechter richt), het grondwettelijk toetsingsverbod, en het verbod van toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen. De laatste twee begrenzungen zien alleen op wetgeving in formele zin. Zo kan terugwerkende kracht van lagere belastingregelgeving wel rechtstreeks worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel. De mogelijkheid van toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in formele zin is beperkt tot toetsing aan verdragen. Via art. 94 Gw is het mogelijk om terugwerkende kracht te toetsen aan art. 1 Eerste Protocol EVRM. Daarnaast kan op grond van het EG-recht onder omstandigheden (de toepassing van) nationale belastingwetgeving worden getoetst aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel. Ofschoon dit onderzoek zich richt op terugwerkende kracht van belastingwetgeving in formele zin, komt toetsing van terugwerkende kracht van lagere regelgeving aan het rechtszekerheidsbeginsel toch aan de orde in bijlage C. Redenen zijn dat deze jurispruden-

78 Vraag is vooral of art. 43 Statuut een waarborg voor burgers bevat of slechts een aansporing voor staten behelst om de rechtszekerheid zo veel mogelijk te verwezenlijken. Gelet op de bewoordingen van art. 43 Statuut lijkt die bepaling geen rechtstreeks werkende norm te zijn (in die zin ook A-G Mok in onderdeel 5.4.7.3. van zijn conclusie voor HR 14 april 1989, NJ 1989/469 en A-G Wortel in onderdeel 6 van zijn conclusie voor HR 30 mei 2000, NJ 2000/522); anders kennelijk Weggeman (2001), p. 54 die toetsing wel mogelijk acht. Deze kwestie is overigens vooral theoretisch van aard, aangezien het immers mogelijk is om wetgeving in materiële zin direct aan het ongeschreven rechtszekerheidsbeginsel te toetsen.

79 Vgl. HR 16 mei 1986, NJ 1987/251 (*Landbouwwliegersarrest*), en ABRvS 22 juni 2005, AB 2006/4.

80 Vgl. CRvB 20 oktober 1983, AB 1984/100: 'Nu de formele wetgever niet uitdrukkelijk de mogelijkheid heeft geopend aan [de betreffende bepaling; MP] eveneens terugwerkende kracht te verlenen en deze bepaling leidt tot een achteruitgang in rechtspositie van pensioengeniëten moet dat voorschrift voorzover daaraan terugwerkende kracht is verleend, onverbindend worden geacht wegens strijd met het rechtsbeginsel van de rechtszekerheid.' Vgl. ook CRvB 11 december 1980, AB 1981/200 en CRvB 23 oktober 1980, AB 1981/137 en de annotatie daarbij van V.d.N.

tie aanknopingspunten biedt voor de vraag wanneer terugwerkende kracht van belastingregelgeving gerechtvaardigd is en dat jurisprudentie op het gebied van toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in formele zin gering in omvang is. In bijlage D ga ik in op toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM. Tot slot komt in bijlage E toetsing aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel aan de orde. Het verslag van het verrichte jurisprudentieonderzoek is niet louter beschrijvend, want ook analyserend, van aard.

Bijlage C *Toetsing terugwerkende kracht belastingverordeningen*

C.1 INLEIDING

In deze bijlage staat toetsing van terugwerkende kracht van belastingverordeningen centraal. Vraag is welke uitgangspunten en relevante omstandigheden uit deze jurisprudentie zijn af te leiden. Na een weergave van de ontwikkeling van toetsing van belastingverordeningen aan het rechtszekerheidsbeginsel, komt die toetsing zelf aan de orde. Er wordt een onderscheid gemaakt in toetsing van formeel terugwerkende kracht en toetsing van materieel terugwerkende kracht.

C.2 ONTWIKKELING TOETSING AAN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL

In deze paragraaf ga ik in op de ontwikkeling van de jurisprudentie met betrekking tot toetsing van belastingverordeningen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Een aantal van de hier behandelde arresten komen in de volgende paragrafen terug.

Pas sinds de jaren zeventig van de vorige eeuw is toetsing van terugwerkende kracht van belastingverordeningen aan het rechtszekerheidsbeginsel op gang gekomen. Voordien was het vaste jurisprudentie dat terugwerkende kracht van belastingverordeningen op zich niet op juridisch-technische bezwaren stuitte. Zoals in bijlage B.3.1 gezien kan art. 4 Wet AB geen soelaas bieden, omdat deze bepaling de wetgever niet verbiedt terugwerkende kracht te verlenen aan zijn wetgeving, maar alleen de rechter de bevoegdheid ontzegt dat eigenmachtig te doen. Voorts werd in zijn algemeenheid door de Hoge Raad aangegeven dat er geen wetsvoorschrift bestaat dat de gemeentewetgever verbiedt aan een verordening terugwerkende kracht te verlenen¹ of, anders geformuleerd, dat het de wetgever niet verboden is aan zijn voorschriften terugwerkende kracht te verlenen.²

Een eerste duidelijke kentering in de rechtspraak van de Hoge Raad is te zien in het arrest HR NJ 1974/348³ van de eerste kamer van de Hoge Raad. In het arrest geeft de Hoge Raad een opening door te overwegen dat 'in beginsel aan het beleid van het regelgevend orgaan is overgelaten de vraag of in een gegeven geval aan een voorschrift terugwerkende kracht moet worden verleend, al zal een lagere wetgever daartoe niet de bevoegdheid hebben als de hogere regeling, waaraan hij zijn bevoegdheid tot regelgeving ontleent, zich daartegen verzet.' Vervolgens oordeelt de Hoge Raad ter zake van het betoog dat het rechtszekerheidsbeginsel verhindert aan de terugwerkende kracht in het desbetreffende geval gevolgen te verbinden, dat 'dit betoog doel zou treffen indien de terugwerkende kracht tot

1 Bijv. HR 22 november 1933, B. 5512 en HR 25 februari 1953, BNB 1953/107.

2 Bijv. HR 15 april 1942, NJ 1942/292.

3 HR 15 maart 1974, NJ 1974/348. In oudere ook niet-fiscale jurisprudentie zijn reeds gevallen te vinden waarin terugwerkende kracht van een lagere regel aan de desbetreffende hogere regel werd getoetst, maar daar was nog geen expliciete verwijzing naar het rechtszekerheidsbeginsel. De vraag naar de toelaatbaarheid van de terugwerkende kracht werd bijvoorbeeld onderzocht vanuit het perspectief of de lagere regelgever op grond van de hogere regel wel de bevoegdheid had om een regel met terugwerkende kracht in te voeren. Zie bijv. Hof Den Haag 14 april 1949, NJ 1950/146.

gevolgen zou leiden die uit een oogpunt van rechtszekerheid zo onaanvaardbaar moeten worden geacht dat de hogere wetgever, waaraan de lagere wetgever zijn bevoegdheid tot regelgeving ontleent, zodanige gevolgen niet kan hebben gewild.’ De Hoge Raad toetst hier de lagere regel aan de hogere regel,⁴ zij het met een soort willekeurtoets,⁵ en toetst derhalve niet rechtstreeks maar indirect aan het rechtszekerheidsbeginsel.⁶

In 1979 wijst de Hoge Raad een arrest dat in de literatuur – zeker achteraf – wordt gezien als een koerswijziging.⁷ In HR BNB 1979/125 werpt de Hoge Raad namelijk de vraag op of

‘de voorschriften van Grondwet en gemeentewet omtrent belastingheffing door gemeenten niet geacht moeten worden de gemeentelijke wetgever slechts dan vrijheid te laten om ten nadele van de burgers af te wijken van het op de eisen der rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden, indien zulks door bijzondere omstandigheden wordt gerechtvaardigd, en of daaruit niet moet worden afgeleid dat de rechter in zodanig geval heeft na te gaan, of die wetgever, gelet op de door hem blijkens de tekst van de verordening of de daarop gegeven toelichting ter rechtvaardiging van zulk een afwijking in aanmerking genomen omstandigheden, in redelijkheid kon oordelen dat die afwijking daardoor werd gerechtvaardigd.’⁸

Deze vraag werd evenwel niet beantwoord door de Hoge Raad omdat er naar zijn oordeel in het desbetreffende geval geen sprake was van schending van de rechtszekerheid (zie C.3.1). Na dit arrest was daarom nog niet geheel duidelijk of de Hoge Raad van koers was gewijzigd, al werd aangenomen van wel.⁹ Deze opkomst van toetsing van regelgeving aan rechtsbeginselen kan naar mij voorkomt niet los worden gezien van een ontwikkeling op aanpalende gebieden. Op het gebied van uitvoering van regelgeving werd namelijk kort gezegd in de zogenoemde doorbraakarresten in 1978 door de belastingkamer van de Hoge Raad¹⁰ de *contra-legem* werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur aanvaard.¹¹

In HR BNB 1985/59 kwam duidelijker naar voren dat het rechtszekerheidsbeginsel een – ook juridisch-technisch – obstakel kan zijn voor het verlenen van terugwerkende kracht aan belastingregelgeving. De Hoge Raad oordeelde in het desbetreffende geval dat de terugwerkende kracht geoorloofd was maar toetste daarbij wel of er een bijzondere

4 Vgl. Knigge (1984), p. 61.

5 Vergelijk voor de willekeurtoets reeds eerder bijv. HR 2 maart 1960, BNB 1960/138: ‘dat de vraag, of een bij een op (...) [de] Gemeentewet gegronde verordening getroffen regeling billijk is, in het algemeen aan het oordeel van den rechter is onttrokken; dat enkel ingeval een regeling zou zijn gegeven, waarvan het duidelijk is, dat zij moet leiden tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing, welke de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot het heffen der (...) belasting niet op het oog kan hebben, die regeling als in strijd met deze wetsbepaling onverbindend zou moeten worden geoordeeld.’

6 Vgl. Scheltema (1984), p. 542. Scheltema (onderdeel 2 van de annotatie in NJ 1987/251) merkt terecht op dat op deze wijze toetsing aan algemene rechtsbeginselen steeds te construeren is als toetsing aan een hogere wet.

7 Zie bijv. IJssink (1987), p. 139 en Prast (1993), p. 256.

8 HR 7 maart 1979, BNB 1979/125.

9 Zie bijv. de annotatie van Scheltema in NJ 1979/319, die erop wijst dat het nieuwe standpunt is neergelegd in een overweging die de uitspraak niet draagt, en die het ‘niet onaannemelijk’ acht dat de Hoge Raad uitdrukkelijk zijn nieuwe jurisprudentie heeft willen aankondigen voordat die in een concreet geval wordt toegepast.

10 HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137.

11 Aangetekend zij verder dat de Centrale Raad van Beroep in diezelfde tijd terugwerkende kracht van regelgeving expliciet rechtstreeks aan het rechtszekerheidsbeginsel toetst, zie bijv. CRvB 27 maart 1979, AB 1980/91 en CRvB 6 december 1979, AB 1980/628. Zoals in bijlage B.3.1 opgemerkt toetste de Centrale Raad van Beroep eerder ogenschijnlijk al aan art. 4 Wet AB.

omstandigheid was ‘die rechtvaardigde af te wijken van het op de eisen der rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden.’¹² Verschil met HR BNB 1979/125 is derhalve dat geen vraagstelling meer wordt gehanteerd. Een ander verschil is dat er geen verwijzing meer is naar de voorschriften van de Grondwet en de gemeentewet. Aangenomen werd dat er rechtstreeks aan rechtsbeginselen, i.c. het rechtszekerheidsbeginsel, werd getoetst.¹³ Voorts is opvallend dat nu de intensiteit van toetsing in het midden wordt gelaten; HR BNB 1979/125 duidde nog op een marginale toetsing: ‘de rechter (...) heeft na te gaan, of die wetgever (...) in redelijkheid kon oordelen dat die afwijking [door de in aanmerking genomen omstandigheden; MP] werd gerechtvaardigd.’

In het Landbouwwvliegersarrest¹⁴ van de eerste kamer van de Hoge Raad werd de vraag of algemeen verbindende voorschriften door de rechter kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, bevestigend beantwoord zij het in zoverre dat die toets beperkt is tot een willekeurtoets.¹⁵

De vraag of wetgeving in materiële zin aan algemene rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel kan worden getoetst, is (nogmaals) expliciet bevestigend beantwoord door de Hoge Raad in het Beerta-arrest.¹⁶ Dit arrest is daarnaast ook van belang omdat eruit blijkt dat toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel ook kan plaatsvinden in het geval dat verwachtingen worden geschonden door verandering van regelgeving zonder dat er sprake is van formeel terugwerkende kracht.¹⁷ Het is derhalve mogelijk om zowel formeel terugwerkende kracht als materieel terugwerkende kracht te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁸

C.3 TOETSING OVERGANGSRECHT AAN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL

C.3.1 Formeel terugwerkende kracht

Hiervoor is gezien dat de rechter terugwerkende kracht van belastingverordeningen kan toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. In deze paragraaf ga ik in op jurisprudentie op dat terrein. Eerst plaats ik nog drie opmerkingen.

Eerste opmerking is dat ik alleen inga op toetsing van terugwerkende kracht. Niet aan de orde komt de kwestie of de rechtmatigheid van (de hoogte van) een aanslag die – ten onrechte want in dat geval in strijd met het legaliteitsbeginsel – opgelegd is vóórdat de verordening die de grondslag zou moeten vormen voor (de hoogte van) die aanslag, verbindend is, door de rechter toch getoetst dient te worden aan die verordening wanneer de verordening in de tussentijds verbindend is geworden. De jurisprudentie met betrekking

12 HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59, r.o. 5.3.

13 Zie – zij het nog voorzichtig – bijv. Ilsink (1987), p. 140 en 165 met verwijzingen.

14 HR 16 mei 1986, NJ 1987/251. Zie meer recent in gelijke zin ABRvS 22 juni 2005, AB 2006/4.

15 Niet veel later werd het Arucar-arrest (HR 3 oktober 1986, NJ 1987/911, r.o. 3.5) gewezen waarin naar voren kwam dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de uitvoering van een regeling onrechtmatig kan doen zijn, maar met NJ-annotator Scheltema lijkt mij dat in dat geval dat de toetsing *de facto* neerkomt op toetsing van de desbetreffende regelgeving aan die beginselen.

16 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4, r.o. 4.3, zie ook de annotaties bij dit arrest van Van Leijenhorst en van Scheltema in respectievelijk BNB 1993/4 en NJ 1994/44.

17 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4, r.o. 4.4.

18 Ook in het (overige) bestuursrecht wordt zowel formeel als materieel terugwerkende kracht aan het rechtszekerheidsbeginsel getoetst. Zie bijv. CRvB 27 maart 1979, AB 1980/91, CRvB 6 december 1979, AB 1980/628, CRvB 11 december 1980, AB 1981/200, CRvB 20 oktober 1983, AB 1984/100, CRvB 6 januari 1987, AB 1987/300, CRvB 28 december 1988, AB 1990/369, CRvB 20 januari 1994, AB 1994/259, en ABRvS 29 april 2003, AB 2004/203, respectievelijk CRvB 23 oktober 1980, AB 1981/137, KB 10 november 1983, AB 1984/99, en ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498.

tot deze kwestie lijkt mij nog niet geheel uitgekristalliseerd,¹⁹ ofschoon inmiddels wel duidelijk is dat voor de vraag of de aanslag zelf rechtsgeldig is opgelegd, normaliter beslis-send is of de desbetreffende verordening verbindend was op het tijdstip waarop de aanslag werd opgelegd.²⁰

Een tweede opmerking is dat de jurisprudentie over toetsing van formeel terugwerkende kracht van belastingverordeningen aan het rechtszekerheidsbeginsel beperkt in omvang is. Een belangrijke reden hiervoor lijkt mij te zijn dat de lagere regelgevers zelf in de eer-ste plaats acht slaan op rechtsbeginselen bij het opstellen van regelgeving en daarom terughoudend zijn met het verlenen van terugwerkende kracht aan belastingverordenin-gen. Een tweede mogelijke reden is dat belastingverordeningen in het verleden dienden te worden goedgekeurd door de Kroon.²¹ De goedkeuring was een noodzakelijke voor-waarde voor de verbindendheid van de desbetreffende verordening. In het kader van de uitoefening van het goedkeuringsrecht vond onder andere een rechtmatigheidstoetsing plaats, waarbij beoordeeld werd of de verordening binnen het wettelijk kader bleef en niet in strijd was met rechtsbeginselen.²² Door deze preventieve toetsing door de Kroon werden soms goedkeuringen onthouden door de Kroon omdat de desbetreffende verorde-ning voorzag in terugwerkende kracht.²³

Een derde opmerking houdt verband met de zojuist genoemde preventieve toetsing. Als gevolg van de tijd die de toetsing kostte, kon er soms een soort ‘terugwerkende kracht’ ontstaan, ondanks dat de verordening zelf niet voorzag in terugwerkende kracht. Zo kon een verordening zijn vastgesteld op T=1 en bepalen dat de verordening in werking treedt op, en van toepassing is met ingang van, T=3; wanneer de benodigde goedkeuring pas

19 Vergelijk voor de kwestie HR 27 mei 1925, W. 11361, HR 25 februari 1953, BNB 1953/107, HR 18 maart 1953, BNB 1953/127, HR 6 januari 1960, BNB 1960/51, HR 22 juli 1981, BNB 1981/261, HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59, HR 25 juni 1986, BNB 1986/287 (welk arrest naar mij voorkomt een omslagpunt markeert), HR 24 september 1986, BNB 1987/3, HR 26 april 1989, BNB 1989/242, HR 19 december 1990, BNB 1991/51 en 53, HR 31 maart 1993, BNB 1993/182, HR 8 september 1993, BNB 1994/245, HR 19 juli 1994, BNB 1994/270, en HR 27 juli 1999, BNB 1999/382, alsmede Hofstra in zijn annotaties in BNB 1981/261 en BNB 1985/59, Van Leijenhorst in zijn annotatie in BNB 1986/287, Scheltens in zijn annotatie in BNB 1987/3, Goederee en Van den Tempel-Kloosterman (1987), en A-G Moltmaker (conclusies voor HR 26 april 1989, BNB 1989/242 en HR 31 maart 1993, BNB 1993/182). Voor de Hoge Raad zijn thans aanhangig twee zaken waarin een enigszins vergelijk-bare kwestie aan de orde is, maar dan met betrekking tot een afdrachtsbelasting die geregeld is in een belastingwet in formele zin (de zaak met nummer 07/10481 naar aanleiding van Hof Den Bosch 28 juni 2007, NTFR 2007/1446, en de zaak met nummer 07/13624 naar aanleiding van Hof Den Bosch 21 november 2007, NTFR 2008/250).

20 Vgl. HR 26 april 1989, BNB 1989/242 en HR 31 maart 1993, BNB 1993/182. Zie voor een uitzonde-ring HR 19 juli 1994, BNB 1994/270.

21 Zie hierover bijv. IJssink (1987), p. 114-115 en Monsma (1999), p. 156-161. De preventieve toetsing is afgeschaft per 1 juli 1996 (wet van 8 februari 1996, Stb. 184; KB van 20 mei 1996, Stb. 288).

22 Er was nog sprake geweest om expliciet in de Gemeentewet op te nemen dat goedkeuring aan een gemeentelijke belastingverordening onthouden zou worden ingeval die verordening terugwer-kende kracht bevat, maar dat is later gewijzigd: ‘Het schrappen van de “terugwerkende kracht” uit het eerder voorgestelde artikel is ingegeven omdat bij de behandeling in de Tweede Kamer er (...) op is gewezen dat terugwerkende kracht reeds op zichzelf in strijd is met het recht, en der-halve niet als aparte grond voor onthouding van goedkeuring zou behoeven te worden opgeno-men. In de bijzondere gevallen dat terugwerkende kracht niet in strijd met het recht wordt geacht, kan onder de huidige redactie wel de goedkeuring worden verleend. In die gevallen bestaat ook geen behoefte aan het onthouden van goedkeuring.’ (Kamerstukken I, 1991-1992, 21 591, nr. 82b, p. 2). De genoemde bijzondere gevallen zijn blijkens de wetsgeschiedenis (Kamer-stukken II, 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 17): ‘1. het om een zuiver redactionele wijziging gaat; 2. de wijziging dwingend uit een wijziging van de wet voortvloeit; 3. de wijziging ten voordele van de belastingplichtigen is, zoals bij een tariefsverlaging het geval is; 4. er zich anderszins bijzon-dere omstandigheden voordoen die rechtvaardigen dat wordt afgeweken van het op de eisen van de rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel dat wetgevende maatregelen voor de toekomst behoren te gelden.’

23 KB 8 september 1983, nr. 4, V-N 1983/1866 (Waddinxveen).

werd verkregen op T=4, werd de verordening pas verbindend op T=4 en konden vervolgens aanslagen worden opgelegd die zien op de periode vanaf T=3. Indien als referentiemoment het moment van inwerkingtreding (als opgenomen in de verordening) wordt gehanteerd, dan is er geen sprake van terugwerkende kracht. Hoewel normaliter – zoals in par. 2.2.3 aangegeven – als referentiemoment het meest geschikt is het moment van inwerkingtreding (omdat op dat moment een regel geldend wordt), is het de vraag of dat ook geldt voor gevallen zoals het geschetste geval. De Koninklijke goedkeuring strekte namelijk ‘tot de vervulling van de voorwaarde waaraan volgens de wet moet worden voldaan ten einde de verordening verbindend te doen worden.’²⁴ Zoals Hofstra terecht opmerkt bestond er, tot het moment dat de Koninklijke goedkeuring werd verkregen, een periode van rechtsonzekerheid.²⁵ Gelet op dit een en ander zou in het geschetste geval daarom beter het moment van verkrijgen van de goedkeuring als referentiemoment kunnen dienen. Ik kan dan ook instemmen met de opmerking van Scheltens dat er in zo’n geval ‘toch een terugwerkende kracht [zou] kunnen worden geconstateerd.’²⁶ Niettemin, voor zover ik kan nagaan, werd een dergelijke ‘terugwerkende kracht’ niet aan het rechtszekerheidsbeginsel getoetst.²⁷ De beschreven vorm van terugwerkende kracht kan zich overigens uiteraard ook voordoen indien een andere voorwaarde die geldt voor het verbindend zijn van een verordening, pas wordt vervuld ná het moment dat in de desbetreffende verordening wordt genoemd als moment van inwerkingtreding.²⁸

Nu naar de toetsing van terugwerkende kracht ingeval een verordening zelf in terugwerkende kracht voorziet. Het hiervoor genoemde arrest HR BNB 1979/125²⁹ is om verschillende redenen een belangrijk arrest. Hier is van belang de wijze waarop de Hoge Raad de betreffende terugwerkende kracht benadert.³⁰ Zoals ook in het in de vorige paragraaf opgenomen citaat te lezen is, geeft de Hoge Raad aan dat er *bijzondere omstandigheden* dienen te zijn om een afwijking te rechtvaardigen van het op het rechtszekerheidsbeginsel steunende uitgangspunt dat geen terugwerkende kracht behoort te worden verleend. Aan het beoordelen of er in het desbetreffende geval sprake is van dergelijke bijzondere omstandigheden komt de Hoge Raad evenwel niet toe, omdat ‘het terugwerken van de in de wijzigingsverordening vervatte nieuwe tarieven en factoren voor de belastingplichtigen in zodanige mate voorzienbaar was, dat van inbreuk op de eisen van de rechtszekerheid niet kan worden gesproken.’ Het punt van voorzienbaarheid gaat derhalve hier (nog) vooraf aan de toets van het al dan niet aanwezig zijn van bijzondere omstandigheden.

24 HR 21 november 1951, B. 9106.

25 Hofstra in zijn annotatie in BNB 1981/261.

26 Scheltens in zijn annotatie in BNB 1987/3; in gelijke zin bijv. Van der Lee in zijn naschrift bij Van Sonsbeeck (1986), p. 441 en Goederee en Van den Tempel-Kloosterman (1987), p. 615.

27 Let wel in de geschetste situatie worden aanslagen opgelegd *nadat* de verordening is goedgekeurd. Indien evenwel reeds vóór het moment van goedkeuring een aanslag werd opgelegd (vooruitlopend op de goedkeuring) is dat meer problematisch; voor die situatie is de Hoge Raad in de loop der tijd de teugels strakker gaan aanhalen; vergelijk enerzijds HR 22 juli 1981, BNB 1981/261 en anderzijds HR 19 december 1990, BNB 1991/51 en 53.

28 Vgl. Van Leijenhof in zijn annotatie in BNB 2003/150 met betrekking tot de voorwaarde van bekendmaking. In het hierna nog aan de orde komende arrest HR 16 juli 1993, BNB 1993/282 achtte de Hoge Raad een bekendmaking ná de in de desbetreffende verordening vastgelegde ingangsdatum niet in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, maar die situatie komt niet exact overeen met de situatie zoals in de hoofdttekst bedoeld omdat voor de verbindendheid van een verordening zoals in dat arrest toentertijd de bekendmaking nog geen vereiste was (zie voor dat laatste Van Leijenhof in zijn annotatie in BNB 1993/282).

29 HR 7 maart 1979, BNB 1979/125.

30 Andere belangrijke punten in het arrest zijn dat de Hoge Raad van koers wijzigt met betrekking tot het kunnen toetsen van terugwerkende kracht van belastingverordeningen (zie bijlage C.2), en dat de Hoge Raad – met een beroep op de strekking en de geschiedenis van totstandkoming van de verordening – tot de conclusie komt dat aan de desbetreffende belastingverordening terugwerkende kracht is verleend, ondanks dat dit niet expliciet uit de tekst van de verordening blijkt (zie eerder ook par. 2.7.2 en bijlage B.3.1).

In HR BNB 1984/255³¹ oordeelt de Hoge Raad niet expliciet over de aan de orde zijnde terugwerkende kracht, omdat de belanghebbende te laat zijn beroep in cassatie had gemotiveerd. De Hoge Raad overweegt wel ambtshalve dat niet gebleken was van een grond waarop de uitspraak behoorde te worden vernietigd. A-G Moltmaker was ambtshalve onder meer ingegaan op het feit dat de heffing verontreinigingsheffing betrekking had op het jaar 1979 terwijl de begroting met het besluit tot vaststelling van de heffing eerst op 9 mei 1979 was vastgesteld en op 18 januari 1980 was Koninklijk goedgekeurd. De advocaat-generaal stelt dat onder de gegeven omstandigheden (het waterschap had per 1 januari 1979 een lozingspunt van twee gemeenten overgenomen) in redelijkheid niet van het waterschap kon worden verlangd dat de begroting al vóór aanvang van 1979 gereed zou zijn. Hierin klinkt naar mijn mening een toets door of de regelgever een verwijt kan worden gemaakt (zorgplicht) althans of er een bijzondere omstandigheid was die verklaarde waarom de regeling niet tijdig was vastgesteld. Vervolgens stelt de advocaat-generaal dat de heffing voldoende voorzienbaar was en er daarom geen sprake is van strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien men elk jaar een aanslag verontreinigingsheffing mag verwachten al kan over de hoogte nog enige onzekerheid bestaan.

In HR BNB 1985/59³² komt de Hoge Raad eveneens tot de conclusie dat de aldaar in geding zijnde terugwerkende kracht door de beugel kan. Opvallend is dat de Hoge Raad nu de voorzienbaarheid als een – rechtvaardiging vormende – bijzondere omstandigheid aanmerkt: ‘gelet op deze omstandigheden heeft het Hof terecht geoordeeld, dat de heffing van een rioolrecht voor het belastingjaar 1980 voor belanghebbende in zodanige mate voorzienbaar was, dat te dezen sprake is van een bijzondere omstandigheid die rechtvaardigde af te wijken van het op de eisen der rechtszekerheid berustende rechtsbeginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden.’ In verband met de voor de voorzienbaarheid relevante omstandigheden wijst de Hoge Raad erop dat naar de tekst van de oude verordening over 1979 en van de oorspronkelijke – in verband met het niet verkrijgen van Koninklijke goedkeuring ingetrokken – verordening over 1980 eveneens rioolrecht werd geheven. Ofschoon dat niet in het arrest tot uitdrukking komt, sluit ik niet uit dat de rechter impliciet heeft meegewogen (a) het budgettaire belang van de gemeente en/of (b) dat zonder de terugwerkende kracht de betrokken belastingplichtigen een onverwacht voordeel zouden genieten.

De situatie in HR BNB 1993/282³³ is in die zin bijzonder omdat de desbetreffende verordening zelf niet voorzag in terugwerkende kracht, maar bezien vanuit het moment van bekendmaking wel een vorm van terugwerkende kracht aan de orde was. De belanghebbende had een beroep op schending van het rechtszekerheidsbeginsel gedaan in verband met de omstandigheid dat de in 1988 vastgestelde en goedgekeurde verordening met als ingangsdatum 1 januari 1989, eerst op 24 februari 1989 was bekendgemaakt. De Hoge Raad oordeelde echter dat de belanghebbende aan het feit dat de verordening in 1988 nog niet was bekendgemaakt, niet de gerechtvaardigde verwachting kon ontlelen dat de voor 1988 geldende grondslagen en tarieven voor 1989 ongewijzigd zouden blijven. Hoewel toentertijd voor de verbindendheid van een dergelijke verordening nog niet de eis van bekendmaking gold,³⁴ is het toch opmerkelijk dat de Hoge Raad zo gemakkelijk, althans met die motivering, het beroep op het rechtszekerheidsbeginsel afwijst. Gelet op de gebruikte bewoordingen (waarin door het gebruik van de term ‘gerechtvaardigde verwachting’ het eerder gewezen, hierna in C.3.2 aan de orde komende, Beerta-arrest doorklinkt waarin van formeel terugwerkende kracht geen sprake was) en het niet toetsen of er bijzondere omstandigheden zijn, lijkt de Hoge Raad geen vorm van terugwerkende kracht aanwezig te achten. Mogelijk dat bij het oordeel op de achtergrond de omstandig-

31 HR 30 mei 1984, BNB 1984/255.

32 HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59.

33 HR 16 juli 1993, BNB 1993/282.

34 Zie Van Leijenhorst in zijn annotatie in BNB 1993/282.

heid ‘voorzienbaarheid’ een rol heeft gespeeld in de zin dat (i) voorzienbaar werd geacht *dat* er zou worden geheven en dat (ii) een lagere gradatie van voorzienbaarheid aanwezig werd geacht met betrekking tot de *hoogte* van de heffing, namelijk dat belastingplichtigen moesten rekening houden met wijzigingen in de grondslag en de tarieven.³⁵

In Hof Den Bosch BNB 1989/198 speelt de voorzienbaarheid een belangrijke rol bij het sanctioneren van de betreffende terugwerkende kracht.³⁶ Aan de orde was dat de gemeenteraad besloten had met ingang van 1986 enerzijds het tarief van de onroerendgoedbelasting te verlagen en anderzijds een rioolaansluitingsrecht in te voeren. Omdat de verordening met betrekking tot het rioolaansluitingsrecht geen Koninklijke goedkeuring verkreeg, werd in de loop van 1986 besloten het tarief van de onroerendgoedbelasting weer te verhogen met ingang van 1 januari 1986. Het hof merkt op dat er tussen de hoogte van het tarief van de onroerendgoedbelasting en de invoering van de rioolbelasting een onverbreekelijke samenhang bestaat. Het hof oordeelt vervolgens dat voor de betrokken belastingplichtigen ‘in redelijkheid voorzienbaar [was] hoe hoog de beide gemeentelijke heffingen (...) voor hen zouden uitvallen’ en dat de wijzigingen per saldo niet hebben geleid tot een lastenverzwaring. Het hof gaat bij de beoordeling van de voorzienbaarheid derhalve uit van een redelijke belastingplichtige. Verder is opvallend dat het hof de voorzienbaarheid betreft op het ‘totale plaatje’, te weten de hoeveelheid belasting die dient te worden betaald, en niet zozeer op de inhoud van de in geding zijnde verordening, die op het punt van het tarief immers niet voorzienbaar was. Dit past naar mijn mening wel in de lijn van het voornoemde BNB 1985/59, waar doorslaggevend is dat de heffing van het rioolrecht voorzienbaar is (en niet zozeer naar de voorzienbaarheid van de verordening wordt gekeken). Tot slot geeft het hof nog ten overvloede aan dat de betreffende gang van zaken een ‘bijzondere omstandigheid’ vormt, waarbij het hof tevens verwijst naar de dreigende aanzienlijke budgettaire derving.

De door de Hoge Raad uitgezette lijn dat bijzondere omstandigheden, waarbij tot nu toe het element van voorzienbaarheid vooral van belang is, een afwijking van de hoofdregel van niet-terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen, is behalve in Hof Den Bosch BNB 1989/198 ook terug te vinden in andere rechtspraak van de feitenrechters. Gevallen waarin de terugwerkende kracht aanvaardbaar werd geacht, zijn bijvoorbeeld:

- Hof Den Haag 3 september 1985 (te kennen uit HR 22 oktober 1986, BNB 1987/4, waarin het punt niet aan de orde kwam) betrof dat op 30 juni en 25 augustus 1983 wijzigingen met betrekking tot de tarieven en vermenigvuldigingscijfers werden aangebracht in de verordening onroerendgoedbelasting voor het 1983. Omdat de belanghebbende erkende dat uit eerdere publicaties reeds bekend was dat de gemeente opdracht had gegeven de vermenigvuldigingscijfers op hun werking te onderzoeken en zo nodig nieuwe factoren te ontwerpen, oordeelde het hof dat de terugwerkende kracht voor belanghebbende in zodanige mate voorzienbaar was dat er geen sprake was van een schending van het rechtszekerheidsbeginsel.
- Hof Leeuwarden 8 oktober 2004, Belastingblad 2004/1332 betrof een terugwerkende kracht van 14 januari naar 1 januari 2000 van een verordening verontreinigingsheffing van een waterschap dat per 1 januari 2000 was opgericht. Het hof merkte als bijzondere omstandigheden aan de voorzienbaarheid van de heffing en dat de korte periode van terugwerkende kracht onvermijdelijk was omdat het desbetreffende waterschap pas was opgericht en eerder geen bevoegdheid bestond om de verordening vast te stellen; het hof woog tevens mee dat het waterschap had bewerkstelligd dat de terugwerkende kracht slechts een beperkte periode bestreek.³⁷

³⁵ Vgl. voor ‘rekening houden met’ als graad van voorzienbaarheid par. 11.4.1.

³⁶ Hof Den Bosch 29 juni 1988, BNB 1989/198.

³⁷ Een vergelijkbare zaak is Hof Den Bosch 14 juli 2008, NTFR 2008/1830 (waartegen cassatie is ingesteld; nr. 08/02380), waarin het hof met nagenoeg vergelijkbare overwegingen de betreffende terugwerkende kracht sanctioneert.

- Hof Leeuwarden 1 september 2005, Belastingblad 2005/1133, betrof een verordening onroerendezaakbelastingen met betrekking tot het jaar 1997, die op 13 maart 1997 was vastgesteld en op 20 maart 1997 was bekendgemaakt. Het hof achtte de terugwerkende kracht rechtmatig omdat, kort gezegd, in een overgangsbepaling in een wet in formele zin was bepaald dat met die wet strijdige bepalingen van een gemeenteverordening vóór 1 april 1997 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1997 moeten worden aangepast. Enerzijds had de belanghebbende op het tijdstip van het ontstaan van de belastingsschuld op de hoogte kunnen zijn van de terugwerkende kracht van de verordening omdat die wet op 23 december 1996 was gepubliceerd en anderzijds was de gemeentewetgever verplicht aan de verordening terugwerkende kracht te verlenen gelet op het dwingende karakter van de desbetreffende overgangsbepaling in die wet in formele zin.

Recentelijk heeft Hof Arnhem 16 februari 2007, NTFR 2007/485 een verordening die voorzag in terugwerkende kracht, wél onverbindend geacht. Aan de orde was dat de desbetreffende gemeente in een verordening de Zalmsnip had opgenomen, maar omdat op het moment dat de verordening werd vastgesteld een wetsvoorstel aanhangig was die voorzag in afschaffing van de Zalmsnipbepaling in de Gemeentewet was in die verordening bepaald dat de Zalmsnip zou vervallen indien het wetsvoorstel tot wet wordt verheven en die wet in werking treedt op 1 januari 2005. Het wetsvoorstel, dat voorzag in inwerking-treding per 1 januari 2005, werd aangenomen, maar door de werking van de Tijdelijke referendumwet werd de inwerkingtreding opgeschort tot 5 februari 2005. De gemeente stelde daarop een wijzigingsverordening vast die voorzag in afschaffing van de Zalmsnip met terugwerkende kracht tot 1 januari 2005. Het hof achtte geen bijzondere omstandigheid aanwezig die de terugwerkende kracht kon rechtvaardigen. Tegen de uitspraak is cassatie ingesteld. Inmiddels heeft A-G Wattel geconcludeerd tot gegrondverklaring van het cassatieberoep; de advocaat-generaal meent – terecht – dat het vervallen van de Zalmsnip voorzienbaar was,³⁸ en weegt verder mee dat het in wezen gaat om het herstel van een regeltechnisch gebrek, dat het niet om een ernstige zorgvuldigheid gaat en dat de gemeente voldoende voortvarend tot reparatie is overgegaan.³⁹

C.3.2 Materieel terugwerkende kracht

Uit het hiervoor genoemde Beerta-arrest volgt dat de Hoge Raad ook wijzigingen van verordeningen waarbij er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht kan toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel aangezien het '[b]ij het rechtszekerheidsbeginsel (...) ook [gaat] om eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen.' Toetsing van materieel terugwerkende kracht aan het rechtszekerheidsbeginsel is derhalve mogelijk.

In het Beerta-arrest was er sprake van een wijziging van een legesverordening waardoor een vrijstelling kwam te vervallen. De belanghebbende had een aanvraag voor een bouwvergunning ingediend voordat de verordening was gewijzigd; de verzochte vergunning viel op dat moment nog onder de vrijstelling. De afgifte van de vergunning – zijnde het rechtens relevante feit – vond echter pas plaats nadat de verordening was gewijzigd, zodat ter zake leges werd geheven. De Hoge Raad overwoog:

‘Indien (...) in een legesverordening voor de afgifte van een bouwvergunning een vrijstelling geldt, schendt de wetgever gerechtvaardigde verwachtingen indien hij reeds ingediende, doch bij de inwerkingtreding van de gewijzigde verordening nog niet afgedane aanvragen ongeacht het tijdstip waarop aan het

³⁸ Zie ook Rechtbank Den Haag 30 augustus 2007, Belastingblad 2008/985 in een vergelijkbare zaak.

³⁹ Conclusie van 29 oktober 2008, NTFR 2008/2317. Voor de zuiverheid vermeld ik dat ik als wetenschappelijk medewerker van de advocaat-generaal bij de totstandkoming van de conclusie betrokken was.

voornemen tot afschaffing bekendheid is gegeven in de heffing betreft. Het afschaffen van een vrijstelling verschilt in dit opzicht van bij voorbeeld het tot stand brengen van een tariefsverhoging dan wel het invoeren van een nieuwe heffing: bij de invoering van de vrijstelling heeft de wetgever een uitdrukkelijk standpunt ingenomen ten aanzien waarvan degenen voor wie de vrijstelling geldt niet doorlopend erop bedacht behoeven te zijn dat het zou kunnen worden gewijzigd. In verband hiermede verdienen bescherming de aanvragers van wie de aanvragen zijn ingediend voordat het voornemen tot afschaffing van de vrijstelling op behoorlijke wijze algemeen is bekend gemaakt.⁴⁰

Van belang in deze overwegingen zijn twee punten. Ten eerste, uit het laatste deel van de eerste zin en de derde zin kan worden afgeleid dat een tijdige en behoorlijke bekendmaking zou hebben gezorgd dat er geen rechtens te honoreren verwachtingen zouden zijn dat de vrijstelling nog van toepassing zou zijn op het moment van de afgifte van de vergunning. Hier klinkt derhalve de omstandigheid 'voorzienbaarheid' door. Daarnaast is de tweede zin van belang, namelijk voor de vraag waarom er in casu sprake is van schending van gerechtvaardigde verwachtingen. De Hoge Raad maakt onderscheid tussen soorten veranderingen in de regelgeving aan de hand van het criterium of de overheid een uitdrukkelijk standpunt heeft ingenomen. Dit criterium wordt gekoppeld aan de beoordeling of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen. De immer aanwezige mogelijkheid dat regels kunnen veranderen, met welke mogelijkheid een belastingplichtige rekening dient te houden, komt minder gewicht toe wanneer een wijziging van een uitdrukkelijke standpuntbepaling aan de orde is. *A contrario*: indien het niet om een uitdrukkelijk standpunt gaat dat wordt gewijzigd, dan weegt het gegeven dat regels kunnen veranderen zwaarder mee bij de bepaling of er sprake is van rechtens te honoreren verwachtingen. Het verschil dat de Hoge Raad maakt tussen het vervallen van een vrijstelling en het invoeren van een nieuwe heffing, overtuigt mij overigens niet.⁴¹ Met evenveel kracht kan worden betoogd dat beide juist vergelijkbaar kunnen zijn; het niet eerder heffen kan immers ook worden gezien als een uitdrukkelijke standpuntbepaling ter zake. Toegepast op de Beerta-situatie: verwachtingen lijken mij met een vergelijkbare intensiteit te worden geschonden, wanneer er eerst überhaupt geen leges verschuldigd was, en opeens een legesverordening zou zijn ingevoerd zonder eerbiedigende werking voor reeds ingediende aanvragen.

Dat de Hoge Raad in het geval van tariefwijzigingen minder genegen is om een schending van het rechtszekerheidsbeginsel aan te nemen, klinkt door in het in C.3.1 behandelde arrest HR BNB 1993/282⁴² en blijkt uit HR BNB 1997/211. In de laatste zaak bestond het element van materieel terugwerkende kracht erin dat een tariefsverhoging ook van toepassing was op reeds bestaande rechtsbetrekkingen. Het betrof een geval waarin de wijziging van de betreffende verordening met zich meebracht dat het grafrecht werd verhoogd met – in het geval van belanghebbende – 150%. Belanghebbende klaagde dat een dergelijke verhoging bij het aangaan van de rechtsbetrekking niet te voorzien was. De Hoge Raad oordeelde dat 'de enkele omstandigheid dat in een duurzame rechtsbetrekking, die door de rechthebbende feitelijk niet kan worden beëindigd, een tariefsverhoging wordt doorgevoerd onvoldoende [is] om die conclusie [dat er een schending van het rechtszekerheidsbeginsel is; MP] te dragen, omdat behoudens hier niet gebleken bijzondere omstandigheden de verwachting dat tarieven als deze ongewijzigd zullen blijven niet gerecht-

40 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4, r.o. 4.5.

41 Ook op het onderscheid tussen een tariefwijziging en het vervallen van een vrijstelling is overigens kritiek mogelijk, vooral indien de tariefwijziging substantieel is (vgl. Scheltema in onderdeel 6 van zijn annotatie in NJ 1994/44, IJssink in onderdeel 3 van zijn annotatie in *Belastingblad* 1993/37, Prast (1993), en Monsma (1999), p. 274).

42 HR 16 juli 1993, BNB 1993/282.

vaardigd is.⁴³ De Hoge Raad laat derhalve nog wel open dat er in het geval van – niet nader gespecificeerde – bijzondere omstandigheden mogelijk wel sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen.

Hoewel daarbij geen verordeningen aan de orde zijn, noem ik nog drie zaken omdat daarin ook toetsing van overgangsrecht van wetgeving in materiële zin aan het rechtszekerheidsbeginsel aan de orde is. De eerste zaak betreft HR BNB 2003/248 waarin wordt aangevoerd dat de desbetreffende regeling in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel omdat de verzekeringsplicht voor het jaar 2000 wordt gekoppeld aan het inkomen van, in het desbetreffende geval, het jaar 1997, en de belanghebbende haar handelingen in het jaar 1997 niet heeft kunnen afstemmen op een eventuele verzekeringsplicht voor het jaar 2000. De Hoge Raad wijst het beroep op het rechtszekerheidsbeginsel af. Van belang is vooral dat de Hoge Raad overweegt dat 'dat beginsel (...) niet een algemeen verbod op regels [omvat] waarop de betrokkenen niet hebben kunnen anticiperen.'⁴⁴

Ten tweede HR BNB 2005/43, waarin aan de orde was de vervanging per 1 januari 2001 van de buitenwettelijke 35%-vrijekostenvergoedingsregeling door de 30%-vrijekostenvergoedingsregeling die wel een grondslag in een wet in formele zin heeft; de nieuwe regeling was ook van toepassing op werknemers die een beschikking hadden gekregen onder de 35%-regeling. De Hoge Raad wees het beroep op het vertrouwensbeginsel af, en overwoog, kort gezegd, onder andere dat de 35%-regeling duidelijk samenhang met de hoogte van de inkomstenbelasting en belastingplichtigen daarom in redelijkheid niet mochten verwachten dat bij de aanzienlijke tariefsverlaging per 1 januari 2001 de 35%-regeling ongewijzigd van toepassing zou blijven aangezien.⁴⁵ Punten die uit dit arrest kunnen worden gedestilleerd, zijn (a) dat het perspectief dat van een redelijke belastingplichtige is en (b) dat relevante omstandigheden voor afwijzing van het beroep op het vertrouwenbeginsel zijn (i) dat de wijziging in zekere mate voorzienbaar was, en – omdat de Hoge Raad eerst als kader schetste dat in de desbetreffende formele wet geen regeling was getroffen de 'oude' beschikkingen – wellicht (ii) dat het vermoeden bestaat dat de niet-eerbiediging van die oude beschikkingen in overeenstemming is met de wil van de formele wetgever, doordat – mede gelet op de hoofdregel van onmiddellijke werking – de formele wetgever niet in een overgangsregel had voorzien.

Tot slot noem ik HR BNB 2006/113.⁴⁶ Van belang is vooral de conclusie van A-G Overgaauw (omdat de Hoge Raad niet toekwam aan het hier te bespreken punt). Aan de orde was de invoering van een antimisbruikregeling in het BvdB in verband met 'handel in stallingswinst-lichamen'. De advocaat-generaal meende dat indien de nieuwe regel ook van toepassing zou zijn op een lichaam dat zijn onderneming al heeft gestaakt vóór de inwerkingtreding en waarvan de aandelen al zijn verkocht vóór de inwerkingtreding, er sprake zou zijn van materieel terugwerkende kracht en de besluitgever gerechtvaardigde verwachtingen zou schenden. Argumenten voor dat laatste waren dat (a) de bepaling niet (tijdig) vooraf was aangekondigd, (b) er in de periode voorafgaande aan de wijziging geen sprake was van onbedoeld/oneigenlijk gebruik, nu de besluitgever eerder bij de invoering van een vergelijkbare antimisbruikmaatregel door de formele wetgever (art. 20, lid 5 (oud), Wet VPB 1969; tegen handel in verliesvennootschappen) niet nodig geoordeeld over de stallingsregeling aan te passen, en (c) een belastingplichtige gelet op het tijdsverloop van ruim 25 jaar niet doorlopend erop bedacht dient te zijn dat de regeling zou kunnen worden gewijzigd. Naar mijn mening klinkt in punt (a) de voorzienbaarheid en in punten (b) en (c) schending van de zorgplicht door.

43 HR 7 mei 1997, BNB 1997/211, r.o. 4.4. In dezelfde zin HR 28 februari 2003, BNB 2003/147 waarbij overigens tegenover de stijging van het grafrecht een uitbreiding van de onderhoudswerkzaamheden staat.

44 HR 7 maart 2003, BNB 2003/248, r.o. 3.9. In gelijke zin HR 7 maart 2003, BNB 2003/249.

45 HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43.

46 HR 23 september 2005, BNB 2006/113.

C.4 COMMENTAAR EN CONCLUSIE

Uit de jurisprudentie met betrekking tot formeel terugwerkende kracht volgt dat als uitgangspunt geldt dat er geen terugwerkende kracht behoort te worden verleend aan belastingverordeningen. Van de hoofdregel kan worden afgeweken indien bijzondere omstandigheden dat rechtvaardigen. Hoewel HR BNB 1979/125 op een marginale toetsing lijkt te duiden, is de mate van intensiteit van toetsing door de rechter niet geheel duidelijk. Een integrale toets lijkt mij overigens niet voor de hand te liggen (vergelijk bijlage B.4), mede gelet op de problematiek van incommensurabiliteit (par. 3.6).

Aanvankelijk werd niet aan de toetsing of bijzondere omstandigheden aanwezig zijn, toegekomen, wanneer de terugwerkende kracht in zodanige mate voorzienbaar was dat niet van een inbreuk op de rechtszekerheid gesproken kan worden (HR BNB 1979/125). Omdat er bij terugwerkende kracht inherent sprake is van een bepaalde mate van rechtsonzekerheid, lijkt het me juist dat, zoals in HR BNB 1985/59, de voorzienbaarheid als een bijzondere omstandigheid wordt aangemerkt. Daarbij lijkt de voorzienbaarheid van de belastingheffing zelf belangrijker te zijn dan de voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht en dan de voorzienbaarheid op grond van welke verordening de belasting geheven zal worden.

Ik meen overigens dat voorzienbaarheid alleen onvoldoende zou moeten zijn om terugwerkende kracht te rechtvaardigen. Ten eerste, hoe voorzienbaar de terugwerkende kracht ook is, er moet wel een bepaalde bijzondere reden zijn voor de terugwerkende kracht. Wanneer bijvoorbeeld een bepaalde heffing en het ingangstijdstip gedetailleerd is aangekondigd, maar er wordt vervolgens pas na het ingangstijdstip in regelgeving – met terugwerkende kracht – voorzien, dan lijkt mij die terugwerkende kracht niet zonder meer aanvaardbaar; in dat geval is bijvoorbeeld de vraag wat de reden is dat de regelgeving niet tijdig tot stand is gebracht. In de gevallen waarin de terugwerkende kracht door de rechter is gesanctioneerd, is een bijzondere reden overigens veelal wel aanwezig (bijv. een eerdere verordening werd niet goedgekeurd of het was niet mogelijk tijdig in de desbetreffende regel te voorzien en daarmee het verlenen van terugwerkende kracht te voorkomen). Ten tweede is op zichzelf de voorzienbaarheid geen inhoudelijke rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht;⁴⁷ ‘voorzienbaarheid’ is geen belang dat wordt gediend met het verlenen van terugwerkende kracht. Een belang is echter veelal wel aanwezig: bijvoorbeeld het budgettaire belang en/of het voorkomen dat een deel van de belastingplichtigen een onverwacht voordeel genieten en niet bijdragen wat ze zouden moeten bijdragen (ruim opgevat gelijkheidsbeginsel).

De Hoge Raad heeft tot nu toe alleen nog maar de voorzienbaarheid aangemerkt als een bijzondere omstandigheid die terugwerkende kracht kan rechtvaardigen. De omstandigheid voorzienbaarheid is ook terug te vinden in de jurisprudentie van de feitenrechters. Uit die jurisprudentie is voorts af te leiden dat de feitenrechters als omstandigheden ten faveure van terugwerkende kracht meewegen, indien aan de orde, (a) dat een aanzienlijke budgettaire derving dreigt, (b) dat het verlenen van terugwerkende kracht onvermijdelijk was omdat niet bijtijds regelgevende bevoegdheid bestond, (c) dat de te wijzigingen regeling een technisch gebrek bevatte, (d) dat de regelgever niet te lang heeft gewacht met het verlenen van terugwerkende kracht en (e) dat de formele wetgever ‘toestemming’ had gegeven voor het verlenen van terugwerkende kracht. Dit laatste lijkt me vooral verbod te houden met het verbod om wetgeving in formele zin te toetsen (bijlage B.3.2); wanneer in een wet in formele zin concreet is bepaald dat een lagere regelgever aan een bepaald type verordening terugwerkende kracht kan (of moet) verlenen, dan zou toetsing van die terugwerkende kracht door de rechter immers *de facto* neerkomen op toetsing van een wet in formele zin.

47 Vgl. ook Notitie Staatssecretaris (1996), waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen het inhoudelijke element en het tijdslelement (zie uitgebreid bijlage A.3.1).

Met betrekking tot toetsing van materieel terugwerkende kracht aan het rechtszekerheidsbeginsel is vooral het Beerta-arrest van belang. Uit dit arrest volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel ook geschonden kan zijn, wanneer bij een wijziging niet wordt voorzien in eerbiedigende werking waardoor gerechtvaardigde verwachtingen worden geschonden. Ik leid uit het arrest verder af dat het uitgangspunt evenwel is dat belastingplichtigen op zich bedacht dienen te zijn op wijzigingen in de regelgeving. Dat vooral bij een tariefsverhoging niet snel sprake is van een schending van het rechtszekerheidsbeginsel, vindt een bevestiging in twee arresten op het gebied van grafrecht. Wanneer een wijziging evenwel een wijziging van een uitdrukkelijke standpuntbepaling – in het Beerta-arrest: het vervallen van een vrijstelling – betreft, is er eerder sprake van schending van gerechtvaardigde verwachtingen. Daarbij is tevens van belang of de wijziging al dan niet tijdig is aangekondigd en daarmee voorzienbaar was. Behalve voorzienbaarheid kan ook relevant zijn of de formele wetgever (kennelijk) heeft ingestemd met het niet voorzien in een overgangsregel. Beide laatstgenoemde omstandigheden klinken ook door in HR BNB 2005/43.

Bijlage D *Toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM*

D.1 INLEIDING

Art. 1 van het Eerste protocol bij het EVRM biedt een opening om formeel en materieel terugwerkende kracht van Nederlandse belastingwetgeving in formele zin te toetsen. De Nederlandse rechter kan aan deze bepaling toetsen via art. 93 en 94 Gw.¹ Een burger kan zich bovendien met een klacht tot het EHRM wenden mits – in beginsel – de nationale rechtsmiddelen zijn benut en uitgeput.²

Voorheen bestond de Europese klachtprocedure uit twee delen.³ Klachten kwamen eerst bij de ECRM terecht, die beoordeelde of de klacht binnen haar bevoegdheid viel en ontvankelijk was. Bij een positieve beoordeling daarvan ging zij na of een schikking kon worden bereikt. Indien dat niet het geval was, stelde de ECRM een rapport op met daarin een voorlopig oordeel over de zaak, waarna normaliter de zaak werd voorgelegd aan het EHRM. Vanaf 1 november 1998 zijn op grond van het Elfde Protocol het ECRM en het oude EHRM vervangen door één orgaan, het nieuwe EHRM. In de nieuwe procedure worden klachten in beginsel eerst voorgelegd aan een comité van drie rechters die de ontvankelijkheid beoordelen.⁴ Wordt tot ontvankelijkheid besloten, dan wordt de klacht voorgelegd aan een kamer van zeven rechters, die de mogelijkheid heeft om afstand te doen van haar rechtsmacht ten gunste van de, uit zeventien rechters bestaande, Grote Kamer.

In deze bijlage analyseer ik of art. 1 Eerste Protocol EVRM grenzen stelt aan terugwerkende kracht van belastingwetgeving en welke omstandigheden relevant zijn bij de beoordeling van terugwerkende kracht. De jurisprudentie van het EHRM vormt daarbij het uitgangspunt. Daarbij verdient opmerking dat jurisprudentie van het EHRM sterk casuïstisch is, zodat het trekken van algemene conclusies uit concrete zaken enigszins hachelijk is.⁵ Aangezien belastingplichtigen ook een beroep op art. 1 Eerste Protocol EVRM kunnen doen voor de Nederlandse rechter, komt ook de Nederlandse jurisprudentie aan bod. Eerst ga ik echter op hoofdlijnen in op art. 1 Eerste Protocol EVRM.⁶

D.2 ALGEMEEN KADER

D.2.1 Structuur van art. 1 Eerste Protocol EVRM

Art. 1 Eerste Protocol EVRM ('Protection of property') luidt als volgt:

1 Vgl. Barkhuysen e.a. (2000), p. 329 en Hartkamp (2000), p. 24-25.

2 Vgl. art. 35, lid 1, EVRM; zie hierover Barkhuysen e.a. (2002), p. 28-32.

3 Deze passage over de oude en nieuwe klachtenprocedure is gebaseerd op Lawson (2000), p. 9-14 en Barkhuysen e.a. (2002), p. 21 e.v.

4 De voorwaarden voor ontvankelijkheid zijn zowel formeel als materieel van aard, waardoor in een ontvankelijkheidsbeoordeling ook een inhoudelijke beoordeling van de klacht besloten kan zitten; zie Barkhuysen e.a. (2002), p. 22 en 26-39.

5 Vgl. Barkhuysen e.a. (2005), p. 20.

6 Uitgebreider over dat artikel bijv. Van Banning (2004), Schutte (2004), Barkhuysen e.a. (2005) en Van Dijk e.a. (2006), p. 863-894.

‘Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.’

Het EHRM is van oordeel dat de bepaling uit drie verschillende regels bestaat, maar dat deze drie regels niet geïsoleerd kunnen worden bekeken.⁷

‘The Court reiterates that Article 1 of Protocol No. 1 comprises three distinct rules. The first rule, set out in the first sentence of the first paragraph, is of a general nature and enunciates the principle of peaceful enjoyment of property. The second rule, contained in the second sentence of the same paragraph, covers deprivation of possessions and makes it subject to certain conditions. The third rule, stated in the second paragraph, recognises that Contracting States are entitled, amongst other things, to control the use of property in accordance with the general interest. The three rules are not ‘distinct’ in the sense of being unconnected: the second and third rules are concerned with particular instances of interference with the right to peaceful enjoyment of property and should therefore be construed in the light of the general principle enunciated in the first rule. Each of the two forms of interference defined must comply with the principle of lawfulness and pursue a legitimate aim by means reasonably proportionate to the aim sought to be realised.’⁸

Een maatregel die een aantasting⁹ van het eigendomsrecht inhoudt, is aldus geoorloofd indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan: de maatregel dient rechtsgeldig te zijn, een legitiem doel te dienen en proportioneel te zijn.¹⁰ De toetsing aan deze voorwaarden komt pas aan de orde nadat vastgesteld is dat er sprake is zowel van eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM als van een aantasting van het eigendomsrecht. Het EHRM hanteert aldus *grosso modo* het volgende toetsingsschema:¹¹

- Is er sprake van eigendom?
- Is er sprake van een aantasting van het eigendomsrecht?
- Is de aantasting van het eigendomsrecht geoorloofd omdat de tot de aantasting leidende maatregel:
 - rechtsgeldig is;
 - een legitiem doel dient; en
 - proportioneel is?

7 Van Banning (2004), p. 464 noemt de drie onderscheiden regels respectievelijk de genotsregel, de ontnemingsregel en de reguleringsregel.

8 EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 52. Onder de ‘third rule’ in deze overweging is niet expliciet de uitdrukking ‘or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties’ opgenomen, maar ook dit laatste valt onder de derde regel (zie bijv. EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 51).

9 De Engelse term is ‘interference’. Soms wordt dit vertaald met ‘schending’ of ‘inbreuk’. Deze termen hebben naar mijn mening als nadeel dat deze een negatievere connotatie hebben dan ‘interference’ en, in het verlengde, dat daarin besloten lijkt te liggen dat de maatregel *ongeoorloofd* is. Aangezien de term ‘aantasting’ een minder negatieve connotatie heeft en neutraler is, gebruik ik deze term in het vervolg; zo ook bijv. Van Banning (2004), p. 465. De term ‘schending’ reserveer ik zo veel mogelijk voor een *ongeoorloofde* aantasting, dat wil zeggen een aantasting van het eigendomsrecht die de toets van art. 1 Eerste Protocol EVRM niet kan doorstaan.

10 Zie bijv. EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*).

11 Vgl. Schutte (2004), p. 35.

Opmerking verdient nog dat in de literatuur wel is gesteld dat art. 1 Eerste Protocol EVRM een 'restartikel' is, dat wil zeggen dat slechts aan toetsing aan die bepaling wordt toegekomen indien schending van één van de andere EVRM-bepalingen niet kan worden vastgesteld.¹² Dit lijkt mij onjuist; art. 1 Eerste Protocol EVRM heeft een zelfstandige betekenis.¹³ Dit blijkt bijvoorbeeld reeds uit het feit dat in een situatie waarin ook op andere verdragsbepalingen een beroep wordt gedaan, het EHRM soms eerst toetst aan art. 1 Eerste Protocol EVRM en vervolgens niet meer toetst aan die andere bepalingen wanneer reeds een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM wordt geconstateerd.¹⁴

D.2.2 Begrip 'eigendom'

De eerste vraag die gesteld dient te worden om te weten of een beroep op art. 1 Eerste Protocol EVRM mogelijk is, is of er sprake is van 'eigendom' in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM.

Voor 'eigendom' wordt in de Engelse tekst het begrip 'possessions' gehanteerd. Het begrip 'possessions' in art. 1 Eerste Protocol EVRM heeft een autonome betekenis.¹⁵ Het is autonoom in de zin dat de inhoud van het concept onafhankelijk is van de formele classificatie in het nationale recht.¹⁶ Het gaat erom of 'the circumstances of the case, considered as a whole, may be regarded as having conferred on the applicant title to a substantive interest protected by that provision.'¹⁷ Eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM is veel ruimer dan het Nederlands privaatrechtelijke begrip eigendom.¹⁸ De autonome invulling die het EHRM aan het begrip eigendom geeft, zorgt ervoor dat het niet steeds duidelijk is of er sprake is van eigendom.¹⁹ Eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM ziet niet alleen op eigendom van fysieke goederen. Sommige 'rights and interests constituting assets' kunnen worden aangemerkt als 'possessions'. Daarnaast is het concept niet beperkt tot 'existing possessions', maar kan het ook 'assets' omvatten in verband waarmee de betrokken belanghebbende kan beargumenteren dat hij 'has at least a reasonable and "legitimate expectation" of obtaining effective enjoyment of a property right.'²⁰ Het is mede vanwege deze incorporatie van het concept 'legitimate expectation' onder het eigendomsrecht, dat art. 1 Eerste Protocol EVRM een potentieel groot toepassingsbereik heeft. In de literatuur wordt wel gesteld dat door de ruime uitleg die het EHRM aan het begrip 'possessions' heeft gegeven, art. 1 Eerste Protocol EVRM 'als het ware [is] uitgegroeid tot een tamelijk algemeen rechtszekerheidsbeginsel.'²¹ Het EHRM laat soms expliciet in het midden wat de specifieke inhoud en omvang van het desbetreffende eigendomsrecht is, en concludeert dan met verwijzing naar de verschillende zich in die zaak

12 Thomas (2005), p. 327 en Post (2007), p. 407-408.

13 Zie ook A-G Wesseling-van Gent in onderdeel 3.70 van de conclusie voor HR 12 mei 2006, NJ 2007/130.

14 Zie bijv. EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (*Lecarpentier*) en EHRM 13 februari 2007, EHRC 2007/47 (*Evaldsson*).

15 Zie voor de uitwerking hierna van het eigendomsconcept bijv. EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 53 en EHRM 30 november 2004, NJ 2005/210 (*Öneryildiz*), r.o. 124.

16 Dat neemt niet weg dat het EHRM het nationale recht wel bij de beoordeling kan betrekken of er sprake is van 'eigendom', vgl. EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 31. Zie Schutte (2004), p. 47 e.v. over het gebruik door het EHRM van het nationale recht als rechtsvindingsbron in verband met de eigendomsvraag.

17 EHRM 30 november 2004, NJ 2005/210 (*Öneryildiz*), r.o. 124.

18 Hartlief (1996), p. 131, Van Banning (2004), p. 460, en Barkhuysen e.a. (2005), p. 56-57.

19 Zie Hartlief (1996), p. 131 en 145. In vergelijkbare zin bijv. A-G Mok in onderdeel 4.3.8 van zijn conclusie bij HR 14 april 2000, NJ 2000/713 (*Scheepsmakelaar*).

20 EHRM 30 november 2004, NJ 2005/210 (*Öneryildiz*), r.o. 124.

21 Boon in zijn annotatie bij EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*). Vgl. ook Popelier (1999), p. 147-148 en Barkhuysen e.a. (2005), p. 59-60.

voordoende factoren dat een door art. 1 Eerste Protocol EVRM beschermd 'proprietary interest' in het geding is.²²

D.2.3 Aantasting van eigendomsrecht

De tweede vraag is of er sprake is van een *aantasting* van het eigendomsrecht.

Art. 1 Eerste Protocol EVRM onderscheidt op het eerste gezicht twee typen aantastingen: ontneming van eigendom (tweede zin van de eerste paragraaf) en regulering van het gebruik van eigendom (tweede paragraaf). Soms acht het EHRM een aantasting aanwezig zonder deze onder een van de twee typen te scharen; de aantasting wordt dan in verband gebracht met de algemene regel die in de eerste zin van de eerste paragraaf is neergelegd, te weten het beginsel van het ongestoord genot van de eigendom.²³

De kwalificatie van een aantasting is op zich van belang omdat het EHRM met betrekking tot de aantasting 'ontneming van eigendom' bij het toetsen van het proportionaliteitsvereiste als uitgangspunt hanteert dat dit in beginsel niet is geoorloofd zonder schadevergoeding.²⁴ Maar dat het belang van de kwalificatie van de desbetreffende aantasting niet groot is, blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat het EHRM regelmatig expliciet in het midden laat wat voor soort aantasting aan de orde is.²⁵ Bovendien is, onafhankelijk van de kwalificatie, de toets die uiteindelijk wordt aangelegd, toch of de maatregel als geheel (inclusief een eventuele schadevergoeding) de algemene 'fair balance'-test kan doorstaan, naast de rechtsgeldigheidstoets en de legitieme doeltoets.²⁶ Van belang is daarom vooral of er een aantasting van het eigendomsrecht is. De kwalificatie van de aantasting heeft getuige de ontwikkeling in de jurisprudentie aan belang ingeboet.²⁷

D.2.4 Vereisten waaraan aantasting eigendomsrecht dient te voldoen

Aangezien het EHRM een ruim eigendomsbegrip hanteert en er bovendien snel wordt aangenomen dat er een aantasting van het eigendomsrecht is,²⁸ valt een maatregel al gauw onder het toepassingsbereik van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Met de vaststelling dat een maatregel een aantasting van een eigendomsrecht inhoudt, staat geenszins vast dat er ook sprake is van een *ongeoorloofde* aantasting, i.e. een schending, van dat eigendomsrecht.

22 EHRM 9 januari 2007, nr. 803/02 (*Intersplav*), r.o. 32.

23 Zie bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 68 en Van Dijk e.a. (2006), p. 344.

24 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 38. Zie ook EHRM 9 december 1994, NJ 1996/374 (*Holy Monasteries*), r.o. 71, waarin het EHRM nog wel opmerkt dat art. 1 Eerste Protocol EVRM niet een recht op volledige schadevergoeding garandeert. Het uitgangspunt dat een ontneming van eigendom niet geoorloofd is zonder schadevergoeding, wordt ook wel geherformuleerd tot uitgangspunt dat er in beginsel een *recht* op schadevergoeding bestaat in geval van een ontneming van eigendom; zie bijv. Hartlief (1996), p. 140 en vgl. Van Dijk e.a. (2006), p. 883.

25 Zie bijv. EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (*Beyeler*), r.o.106, EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 58 en EHRM 30 november 2004, NJ 2005/210 (*Öneryıldiz*), r.o. 133.

26 Vgl. Hartlief (1996), p. 138. Zie bijv. EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 58: 'The facts of this case bear resemblance both to deprivation and to control of property, but they cannot easily be classified as a matter to be examined solely under the second or the third rule contained in Article 1 of Protocol No. 1. Moreover, the situations envisaged in the second sentence of the first paragraph of Article 1 as well as in its second paragraph are only particular instances of interference with the right to peaceful enjoyment of property as guaranteed by the general rule set forth in the first sentence of the first paragraph. The Court will therefore examine whether the alleged interference with the applicant's property rights was compatible with the general rule in the first sentence of the first paragraph of Article 1.'

27 Zie Schutte (2004), p. 29-34, die opmerkt dat de jurisprudentie daarmee ver is af komen te staan van de tekst van art. 1 Eerste Protocol EVRM en de originele intentie, alsmede Van Dijk e.a. (2006), p. 875-876.

28 Schutte (2004), p. 51.

Wanneer de maatregel aan drie vereisten voldoet, is hij niet in strijd met art. 1 Eerste Protocol EVRM.

De eerste eis is dat de maatregel rechtsgeldig is. De maatregel dient 'lawful and not arbitrary' te zijn.²⁹ Deze eis wordt door het EHRM aangemerkt als 'the first and most important requirement'.³⁰ Wordt niet aan deze eis voldaan, dan wordt niet toegekomen aan toetsing aan de andere eisen.³¹ Het EHRM heeft een brede en materiële notie van het begrip 'law'.³² Het begrip 'law' omvat niet alleen wetgeving maar ook jurisprudentie.³³ De 'principle of lawfulness' veronderstelt dat de van toepassing zijnde bepalingen in het nationale recht 'sufficiently accessible, precise and foreseeable' zijn.³⁴ Het refereert bovendien aan 'the quality of the law' dat impliceert dat er in het nationale recht waarborgen dienen te zijn tegen arbitraire toepassing van de bepalingen.³⁵ Bij de toetsing of een maatregel een basis heeft in het nationale recht stelt het EHRM zich veelal terughoudend op, vooral indien er geen aanwijzingen zijn dat de wettelijke voorzieningen manifest onjuist zijn toegepast door de nationale autoriteiten of de nationale rechters, of dat de toepassing tot arbitraire resultaten leidt.³⁶

De tweede eis is dat de maatregel een legitiem doel, een 'legitimate aim', dient. De maatregel dient getroffen te zijn in het algemeen belang, 'in the public interest'.³⁷ Bij de beoordeling daarvan let het EHRM er ook op of een vergelijkbare bepaling waarop de maatregel is gebaseerd, eveneens bestaat in andere lidstaten.³⁸ De notie van 'public interest' is volgens het EHRM noodzakelijkerwijs ruim ('extensive').³⁹ Het EHRM stelt voorop dat de nationale autoriteiten in principe in een betere positie zijn om te bepalen wat 'in het algemeen belang' is.⁴⁰ Het EHRM kent daarom een 'margin of appreciation' toe aan de natio-

29 EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96 (*Iatridis*), r.o. 58.

30 EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (*Beyeler*), r.o. 108, EHRM 23 november 2000, nr. 25701/94 (*Former king of Greece*), r.o. 79 en de belastingzaak EHRM 11 oktober 2005, nr. 3540/03 (*Masa Invest Group*).

31 EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96 (*Iatridis*), r.o. 58.

32 Schutte (2004), p. 53-55.

33 EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špacek*), r.o. 54.

34 EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (*Beyeler*), r.o. 109 en EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 37. Voor een uitwerking van deze eisen zie Van Dijk e.a. (2006), p. 336-338 en 885-887 met jurisprudentieverwijzingen.

35 EHRM 24 maart 1988, nr. 10465/83 (*Olsson*), r.o. 61 en EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 42.

36 Vgl. EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (*Beyeler*), r.o. 108; zie ook de belastingzaken ECRM 12 oktober 1994, nr. 21294/93 (*Voggenberg Transport GmbH*) en EHRM 11 oktober 2005, nr. 3540/03 (*Masa Invest Group*). Voor een geval waarin het EHRM twijfelde of de rechter het recht wel juist had toegepast, zie EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 46, en voor een geval waarin het EHRM oordeelde dat de beslissing van de rechter niet arbitrair en niet gebaseerd op het recht leek te zijn, zie EHRM 8 november 2005, nr. 63134/00 (*Kechko*), r.o. 26-28.

37 In de tweede paragraaf van art. 1 Eerste Protocol EVRM wordt de term 'general interest' gebruikt; over de verhouding tussen die term en de term 'public interest' zie EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (*Beyeler*), r.o. 111 'the existence of a "public interest" required under the second sentence, or the "general interest" referred to in the second paragraph, are in fact corollaries of the principle set forth in the first sentence, so that an interference with the exercise of the right to the peaceful enjoyment of possessions within the meaning of the first sentence of Article 1 must also pursue an aim in the public interest.'

38 EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 59 en EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 59.

39 EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James*), r.o. 46, EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 39, en EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 53.

40 EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James*), r.o. 46 en EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 53.

nale autoriteiten, welke marge 'wide' is,⁴¹ zij het dat dat niet steeds duidelijk is⁴² maar naar mij voorkomt voor de heffing en invordering van belastingen in elk geval wel.⁴³ De beoordeling van de nationale wetgever van wat 'in het algemeen belang' is wordt daarom in beginsel gerespecteerd. De toets zal veelal beperkt zijn tot het nagaan of de desbetreffende beoordeling niet 'manifestly without reasonable foundation'⁴⁴ of 'devoid of reasonable foundation'⁴⁵ is. Het gebeurt daarom niet vaak dat het EHRM tot de conclusie komt dat niet aan het algemeen belang criterium is voldaan.⁴⁶ Ik vermoed dat een belangrijke reden voor de terughoudende toetsing met betrekking tot de 'legitimate aim'-eis⁴⁷ is dat dit doel feitelijk nogmaals gedeeltelijk wordt getoetst bij de proportionaliteitstoets.⁴⁸

Tot slot dient de maatregel proportioneel te zijn. Er moet sprake zijn van een 'reasonable relationship', tussen de gekozen middelen en het doel dat met de maatregel wordt beoogd.⁴⁹ Er dient een 'fair balance' te zijn tussen het algemeen belang enerzijds en het individuele belang anderzijds.⁵⁰ Het belang om deze *fair balance* te bewerkstelligen zit besloten in de structuur van art. 1 Eerste Protocol EVRM als geheel en dient te worden gelezen in het licht van het beginsel van ongestoord eigendom zoals geformuleerd in de eerste zin van de bepaling.⁵¹ Van een 'fair balance' is geen sprake, indien de maatregel een 'disproportionate burden' tot gevolg heeft⁵² of meebrengt dat het individu of de entiteit een 'individual and excessive burden' draagt.⁵³ In belastingzaken wordt daaraan soms toegevoegd dat een maatregel ongeoorloofd is wanneer hij 'fundamentally interferes with his or its financial position'.⁵⁴

41 Bijv. EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*), r.o. 80.

42 Zo geeft het EHRM in EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 39, aan dat 'the States have a certain margin of appreciation to frame and organise their fiscal policies and make arrangements – such as the right of pre-emption – to ensure that taxes are paid' (cursivering MP), terwijl in de zaak EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James*), r.o. 46 eerst over a 'certain margin' en vervolgens over een marge wordt gesproken die 'wide' is.

43 Bijv. EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 60 en EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 49.

44 EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James*), r.o. 46, en EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 53.

45 EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 60.

46 Zie ook Van Banning (2004), p. 465, Schutte (2004), p. 55 en Van Dijk e.a. (2006), p. 880 en 889. Een voorbeeld van een zaak waarin dat wel gebeurde is de belastingzaak EHRM 16 april 2002, BNB 2003/40 (*Dangeville*), r.o. 58, waarin het EHRM evenwel vervolgens nog wel toetste of aan de proportionaliteitseis was voldaan, hetgeen niet het geval was (r.o. 61). En in de zaak EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*) twijfelde het EHRM (r.o. 85) en kwam vervolgens tot het oordeel dat niet aan de proportionaliteitseis was voldaan.

47 Illustratief voor de zeer marginale toetsing op dit punt is EHRM 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (*Ambruosi*). Aan de orde was dat een nieuwe wet meebracht dat bepaalde juridische kosten die eigenlijk zouden worden vergoed door de staat, niet meer vergoed moesten worden. Het EHRM achtte de aantasting 'in the public interest', aangezien het doel was 'to protect the public purse from the relevant expenditure' (r.o. 28). Het behoeft geen betoog dat als dat het criterium is, de drempel om te voldoen aan de 'legitimate aim'-eis wel erg laag is.

48 In dezelfde zin Van Dijk e.a. (2006), p. 340. Een voorbeeld is de zaak EHRM 23 november 2000, nr. 25701/94 (*Former king of Greece*), waarin het EHRM eraan twijfelde of de maatregel in de public interest was (r.o. 88) en/maar uiteindelijk concludeerde dat aan de proportionaliteitseis niet was voldaan (r.o. 89-99).

49 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 38.

50 EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 49.

51 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/374 (*Holy Monasteries*), r.o. 70 en EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 55.

52 EHRM 29 april 1999, NJ 1999/649 (*Chassagnou*), r.o. 85.

53 EHRM 23 september 1982, NJ 1988/290 (*Sporrong en Lönneroth*), r.o. 73 en EHRM 21 september 2004, EHRC 2004/105 (*Schirmer*), r.o. 35.

54 Bijv. ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (*Wasa*), onderdeel 2, en EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (*Di Belmonte*).

Een indicatie dat aan het proportionaliteitsvereiste is voldaan, kan zijn dat de bepaling waarop de desbetreffende maatregel is gebaseerd, ook in andere lidstaten bestaat.⁵⁵ Andersom, indien de nationale bepaling geen equivalent heeft in andere lidstaten dan lijkt het EHRM dit ten nadele mee te wegen.⁵⁶ Het bepalen of er sprake is van een 'fair balance' vereist een volledige beoordeling van de verschillende betrokken belangen.⁵⁷ Er dient rekening te worden gehouden met een eventuele aan de belanghebbende toegekende schadevergoeding.⁵⁸ Maar ook andere factoren dienen te worden meegewogen, zoals de gedragingen van de partijen, waaronder begrepen de door de autoriteiten gebruikte middelen en de implementatie daarvan, en de mate van onzekerheid bij burgers.⁵⁹ Het EHRM weegt verder mee of belanghebbende de mogelijkheid heeft gehad om de maatregel aan te vechten.⁶⁰

Het EHRM laat de nationale autoriteiten veelal een 'wide margin of appreciation' met betrekking tot zowel de keuze van de middelen als de vaststelling of de gevolgen ervan gerechtvaardigd zijn in het algemeen belang om het achterliggende doel te bereiken.⁶¹ De 'wide margin of appreciation' blijkt ook ter zake van het subsidiariteitsbeginsel dat als een aspect van het proportionaliteitsbeginsel kan worden gezien. Hoewel het EHRM wel meeweegt of er andere geschikte methoden zijn om het doel te bereiken,⁶² stelt het dat het mogelijke bestaan van alternatieve oplossingen op zichzelf nog niet maakt dat de maatregel ongerechtvaardigd is; 'provided that the legislature remains within the bounds of its margin of appreciation, it is not for the Court to say whether the legislation represented the best solution for dealing with the problem or whether the legislative discretion should have been exercised in another way.'⁶³

D.3 RELATIE TUSSEN BELASTINGHEFFING EN ART. 1 EERSTE PROTOCOL EVRM

D.3.1 Belastingheffing: inherente aantasting van het eigendomsrecht

In deze paragraaf ga ik in op de relatie tussen belastingheffing en art. 1 Eerste Protocol EVRM. Conclusie is dat belastingheffing inherent onder het toepassingsbereik van art. 1 Eerste Protocol EVRM valt. Dit is waarschijnlijk de verklaring waarom het EHRM bij toet-

55 Vgl. EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 66 en EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 59.

56 Bijv. EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 47.

57 EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (*Beyeler*), r.o. 114.

58 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 38 en EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 95.

59 EHRM 22 juni 2004, EHRC 2004/77 (*Broniowski*), r.o. 151. Zie verder Van Dijk e.a. (2006), p. 882 en 890 met verwijzingen.

60 Zie bijv. EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 49. Meer in het algemeen werd onder het kopje 'general principles' overwogen in EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 56 '[a]lthough Article 1 of Protocol No. 1 contains no explicit procedural requirements, the proceedings at issue must also afford the individual a reasonable opportunity of putting his or her case to the responsible authorities for the purpose of effectively challenging the measures interfering with the rights guaranteed by this provision. In ascertaining whether this condition has been satisfied a comprehensive view must be taken of the applicable procedures.'

61 EHRM 28 juli 1999, NJ 2000/470 (*Immobiliare Saffi*), r.o. 49, alsmede de belastingzaken EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 80, en EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (*M.A.*). Zie ook Van Dijk e.a. (2006), p. 881, 888 en 891.

62 EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*), r.o. 47: 'Furthermore, the State has other suitable methods at its disposal for discouraging tax evasion where it has serious grounds for suspecting that this is taking place; it can, for instance, take legal proceedings to recover unpaid tax and, if necessary, impose tax fines. Systematic use of these procedures, combined with the threat of criminal proceedings, should be an adequate weapon.'

63 EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (*Bäck*), r.o. 54. Vgl. ook EHRM 19 december 1989, nr. 10522/83, 11011/84 en 11070/84 (*Mellacher*), r.o. 53.

sing van belastingheffing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM regelmatig de toets overslaat of er sprake is van een aantasting van het eigendomsrecht.

In het Nederlandse belastingrecht heeft de zaak Darby veel aandacht gehad. Hierin overweegt het EHRM: 'article 1 of Protocol No. 1, second paragraph, establishes that the duty to pay tax falls within its field of application. Accordingly, Article 14 is also applicable (...).'⁶⁴ De aandacht voor deze zaak was er vooral omdat uit de zaak duidelijk naar voren kwam dat art. 1 Eerste Protocol EVRM de opening bood om belastingheffing te kunnen toetsen aan het gelijkheidsbeginsel zoals dat is neergelegd in art. 14 EVRM,⁶⁵ dat slechts een accessoir karakter⁶⁶ heeft en daarom slechts discriminatie verbiedt met betrekking tot rechten en vrijheden die door het EVRM worden beschermd. Voor dit onderzoek is vooral het eerste deel van de geciteerde overweging relevant. Daaruit blijkt expliciet dat belastingheffing – de verplichting tot betaling van belasting – onder het toepassingsbereik van art. 1 Eerste Protocol EVRM valt. Bij belastingheffing is er inherent sprake van een aantasting van het eigendomsrecht in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM.⁶⁷ Belastingheffing valt derhalve steeds onder het toepassingsbereik van art. 1 Eerste Protocol EVRM.

In de tweede paragraaf van art. 1 Eerste Protocol EVRM wordt onder verwijzing naar het in de eerste paragraaf geformuleerde recht op ongestoord genot van eigendom gesteld: 'the preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary (...) to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.' Weliswaar wordt in deze paragraaf niet expliciet over belastingheffing *an sich* gesproken, aangenomen kan worden dat belastingheffing *an sich* ook onder de uitzonderingsbepaling valt.⁶⁸ De jurisprudentie wijst hierop⁶⁹ en voorts is het tegendeel niet aannemelijk omdat (i) nu 'to secure payment of taxes' onder de uitzondering valt, belastingheffing *an sich* toch ook – ik zou zeggen: *a fortiori* – daaronder zou moeten vallen,⁷⁰ (ii) belastingheffing het algemeen belang dient (zonder belastingheffing is een geordende samenleving nauwelijks denkbaar), en (iii) in eerdere, gedurende het proces van totstandkoming van de bepaling, voorgestelde tekstversies van art. 1 Eerste Protocol

64 EHRM 23 oktober 1990, BNB 1995/244 (*Darby*), r.o. 30. In gelijke zin voor premies volksverzekeringen ECRM 13 oktober 1993, FED 1993/816 (*Feteris-Geerards*).

65 Zie bijv. Feteris in zijn annotatie in BNB 1995/244: 'De Hoge Raad heeft steeds het standpunt ingenomen dat art. 14 EVRM niet kan worden ingeroepen in belastingzaken als er geen administratieve boete aan de orde is. (...) Gelet op het hier gepubliceerde arrest is dit standpunt van de Hoge Raad niet houdbaar.' Zie voor dat standpunt bijv. HR 27 september 1989, BNB 1990/61, r.o. 8, HR 2 maart 1994, BNB 1994/112, r.o. 3.3, en HR 10 juni 1992, PW 20117. Er was overigens reeds oudere jurisprudentie van het EHRM en ECRM waaruit kon worden afgeleid dat belastingheffing via art. 1 Eerste Protocol EVRM aan art. 14 EVRM kan worden getoetst; vgl. EHRM 28 oktober 1987, nr. 8695/79 (*Inze*), r.o. 40, alsmede ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (*Wasa*), onderdeel 2, en ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A.B.C. en D.*), onderdeel 3, en Buquicchio-de Boer (1988), p. 63.

66 Bijv. EHRM 16 september 1996, AB 1997/179 (*Gaygusuz*), r.o. 36 en vgl. EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62, 1677/62, 1691/62, 1769/63, 1994/63 en 2126/64 (*Belgische taalkwestie*), punt B.9.

67 Vgl. EHRM 29 april 2008, NJ 2008/306 (*Burden and Burden*), r.o. 59: 'Taxation is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 of Protocol No. 1, since it deprives the person concerned of a possession, namely the amount of money which must be paid' en in vergelijkbare bewoordingen bijv. ECRM 15 mei 1996, nr. 27109/95 (*Kaira*).

68 De zaak EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (*Gasus*), r.o. 60 zou daarover twijfel kunnen oproepen: '(...) In the present case the Court is not called upon to ascertain whether this right [the right of States to enact such laws as they deem necessary for the purpose of "securing the payment of taxes"; MP], as the wording of the provision may suggest, is limited to procedural tax laws (that is to say: laws which regulate the formalities of taxation, including the enforcement of tax debts) or whether it also covers substantive tax laws (that is to say: laws which lay down the circumstances under which tax is due and the amounts payable).'

69 Bijv. EHRM 4 januari 2008, EHRC 2008/48 (*Imbert de Tremiolles*).

70 Vgl. ECRM 2 december 1985, nr. 11036/84 (*Svenska Managementgruppen AB*): '[t]he power of taxation is expressly recognised hereby and includes (...) also the right to levy taxes as such.'

EVRM uitdrukkelijk de uitzondering 'to impose taxes or other contributions' was opgenomen.⁷¹

Ik merk op dat Buquicchio-de Boer na analyse van jurisprudentie over toetsing van belastingheffing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM constateert dat het ECRM zich aanvankelijk baseerde op de eerste paragraaf van de bepaling en niet, of slechts subsidiair, op de tweede paragraaf, maar dat het ECRM zich later in het bijzonder op de tweede paragraaf is gaan baseren.⁷² Ook thans merkt het EHRM de tweede paragraaf van art. 1 Eerste Protocol EVRM aan als het meest voor de hand liggende kader om belastingzaken te beoordelen,⁷³ zelfs in een geval waarin het EHRM opmerkte dat de betreffende aantasting kon worden aangemerkt als een 'deprivation of property'.⁷⁴

Dat bij belastingheffing inherent sprake is van aantasting van het eigendomsrecht, is waarschijnlijk de verklaring voor het feit dat bij toetsing van belastingheffing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM het EHRM regelmatig de toets overslaat of er sprake is van (een aantasting van) eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Een voorbeeld betreft de – hierna nog uitgebreider te bespreken – M.A.-zaak, waarin terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan de orde is.⁷⁵ Het EHRM besteedt geen aandacht aan de eigendomsvraag, maar gaat direct in op de invalshoek van waaruit de klachten zullen worden beoordeeld, namelijk de tweede paragraaf van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Ook in andere belastingzaken wordt regelmatig de eigendomstoets niet expliciet aangelegd.⁷⁶ In belastingzaken waarin wél expliciet wordt beoordeeld of er sprake is van (een aantasting van) eigendom, is veelal niet zozeer het (uit de materiële belastingwetgeving voortvloeiende) belastingbedrag zelf in het geding, maar zijn 'formele' aspecten in het geding, zoals het dralen van de fiscus met terugbetalen van belasting,⁷⁷ het weigeren door de fiscus van terugbetalen met een beroep op formele rechtskracht,⁷⁸ en het heropenen van een onherroepelijke rechterlijke beslissing.⁷⁹ In één soort situatie waarin ik dat niet gemakkelijk kan verklaren, legt het EHRM ook de eigendomstoets aan. Dit komt in de volgende paragraaf aan de orde.

D.3.2 Geschillen over belastingterugvorderingen

De zaak *National & Provincial Building Society c.s.* doet de vraag rijzen of bij geschillen over terugvordering van belasting door een belastingplichtige op de fiscus, de eigendomstoets wel expliciet moet worden aangelegd, i.e. of beoordeeld moet worden of het 'terugvorderingsrecht' eigendom is in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM.

71 Zie voor die voorstellen Schutte (2004), p. 19-20.

72 Buquicchio-de Boer (1988), p. 61 met verwijzingen. Zie bijv. ECRM 20 december 1960, nr. 511/59 (*Guðmundur Guðmundsson*).

73 Zie bijv. EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 79, EHRM 16 april 2002, BNB 2003/40 (*Dangeville*), r.o. 51, en EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (M.A.).

74 EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 44.

75 EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (M.A.). Ook de Hoge Raad slaat regelmatig de eigendomsvraag over of laat het antwoord expliciet in het midden, bij toetsing van (formeel en materieel) terugwerkende kracht aan art. 1 Eerste Protocol EVRM; zie bijv. HR 11 juni 1997, BNB 1997/396, HR 8 februari 2002, BNB 2002/137, HR 12 september 2003, BNB 2003/352, HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43, HR 1 april 2005, BNB 2005/227, HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102, HR 7 december 2007, BNB 2008/34, en HR 27 juni 2008, BNB 2008/232.

76 Zie bijv. ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A.B.C. en D.*), ECRM 12 oktober 1994, nr. 21294/93 (*Voggenberg Transport GmbH*), ECRM 12 april 1996, nr. 27721/95 (*NAP Holdings UK Ltd*) en EHRM 30 maart 1999, nr. 38070/97 (*Wolfhard KOOP-AUTOMATEN*).

77 EHRM 9 januari 2007, nr. 803/02 (*Intersplav*), r.o. 30-31.

78 EHRM 16 april 2002, BNB 2003/40 (*Dangeville*), r.o. 44-48 en EHRM 22 juli 2003, BNB 2004/149 (*Cabinet Diot*).

79 EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 42.

De Engelse rechter had een overgangsregeling in het belastingrecht ongeldig verklaard in een procedure gevoerd door een andere belastingplichtige (Woolwich). Nog voordat in deze Woolwich-procedure een definitieve beslissing was gevallen, waren National & Provincial Building Society c.s. verschillende (gedeeltelijk privaatrechtelijke) procedures gestart om terugbetaling van eerder betaalde belastingbedragen af te dwingen. Ondertussen werd echter (ook nog voordat de Woolwich procedure was beslist) nieuwe wetgeving ingevoerd die met terugwerkende kracht het desbetreffende 'gat' in de wet repareerde. Deze nieuwe wetgeving was aangekondigd voordat National & Provincial Building Society c.s. hun procedures waren gestart. Als gevolg van de nieuwe wetgeving werden de claims van National & Provincial Building Society c.s. om belasting terug te krijgen niet gehonoreerd.

In deze zaak toetst het EHRM wél of er sprake is van eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Het EHRM gaat na of de *claims* kunnen worden gekwalificeerd als 'possessions'. In dat verband overweegt het EHRM 'that the claims (...) could not be said to be sufficiently established or based on any "legitimate expectation" (...) that those claims would be determined on the basis of the law as it stood', maar vervolgens 'while expressing no concluded view as to whether any of the claims asserted by the applicant societies could properly be considered to constitute possessions, the Court (...) is prepared to proceed on the working assumption that (...) the applicant societies did have possessions in the form of vested rights to restitution (...)'.⁸⁰

Voor het feit dat, ondanks dat een belastingzaak aan de orde is (althans zo lijkt het), het EHRM hier toch eerst nagaat of de claims kunnen worden aangemerkt als eigendom (en zelfs neigt die vraag negatief te beantwoorden), zou een verklaring kunnen zijn dat een geschil over *terugbetaling* van belasting aan de orde is en niet een over betaling van belasting. Zoals hiervoor vermeld heeft het EHRM in de Darby-zaak aangegeven dat de 'verplichting tot betaling van belasting' onder het toepassingsbereik van art. 1 Eerste Protocol EVRM valt; er wordt dan beslag gelegd op vermogen. In de National & Provincial Building Society c.s.-zaak is het bedrag aan belasting echter al uit het vermogen van de belastingplichtigen (en willen de belastingplichtigen het terugvorderen). Wanneer de genoemde verklaring juist is, zou de voornoemde vraag bevestigend beantwoord moeten worden: wanneer in verband met een geschil over terugvordering van belasting door een belastingplichtige op de fiscus een beroep op art. 1 Eerste Protocol EVRM wordt gedaan, dient beoordeeld te worden of het 'terugvorderingsrecht' eigendom is in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. De verklaring acht ik weinig bevredigend omdat zij lijkt in te houden dat er, wat de eigendomstoets van art. 1 Eerste Protocol EVRM betreft, een verschil in behandeling is tussen (a) de situatie waarin eerst belasting is betaald en waarna een terugvorderingsprocedure wordt gestart en (b) de situatie waarin nog geen belasting is betaald en de belastingheffing wordt aangevochten, welke situaties economisch toch vergelijkbaar zijn. Er is bovendien mogelijk een andere verklaring, die aannemelijker lijkt te zijn. Deze verklaring is dat de National & Provincial Building Society c.s.-zaak niet wordt gezien als een zuivere belastingzaak door het EHRM. Redenering is dan dat nu geen belastingzaak aan de orde is, er ook geen sprake kan zijn van een inherente aantasting van eigendom en er daarom eerst onderzocht dient te worden of er sprake is van (een aantasting van) 'eigendom' in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Dat de zaak geen zuivere belastingzaak is, blijkt uit de lakmoesproef van art. 6 EVRM (welke bepaling volgens vaste jurisprudentie niet van toepassing is op belastingzaken; zie D.5.1). Het EHRM oordeelt namelijk dat art. 6 EVRM wel van toepassing is, daarbij erop wijzend dat de Engelse procedures 'private-law actions' betroffen en 'were decisive for the determination of private-law rights to quanti-

80 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 69-70. Ook in de opinie van het ECRM werd van deze 'working assumption' uitgegaan, maar uit haar motivering leid ik af dat het ECRM ertoe neigde het bestaan van een 'possession' aan te nemen (ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 64-67).

liable sums of money'; dat 'the rights asserted (...) had their background in tax legislation and the obligation of the applicant societies to account for tax under that legislation' doet daaraan niet af, aldus het EHRM.⁸¹

D.3.3 Belasting(terug)vordering en 'fiscale verliezen': eigendom?

In deze paragraaf ga ik kort in op de vraag wanneer een 'vordering' op de overheid kan kwalificeren als eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Daarvoor zijn twee redenen.

De eerste reden is dat in het belastingrecht zich soms de situatie voordoet waarin reparatiewetgeving met terugwerkende kracht wordt ingevoerd naar aanleiding van een, voor de overheid nadelig, arrest van de Hoge Raad, als gevolg waarvan belastingplichtigen hun – op het arrest gebaseerde – beroep op teruggave van belasting niet meer kunnen effectueren.⁸² Bij de vraag of dergelijke reparatiewetgeving wat dat effect betreft in strijd is met art. 1 Eerste Protocol EVRM, rijst gelet op de vorige paragraaf mogelijk de prealabele vraag of de vordering om teruggave van belasting kan worden gekwalificeerd als eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Zelfs als er toch van wordt uitgegaan dat art. 1 Eerste Protocol EVRM inherent van toepassing is, kan het antwoord op die vraag richtinggevend zijn voor de vraag of er sprake is van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Omdat het concept 'legitimate expectation' een belangrijke rol speelt bij de beantwoording van de eerste vraag, zal wanneer wordt geconstateerd dat de belastingvordering als eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM kwalificeert, de *de facto* ontneming van die vordering als gevolg van de reparatiewetgeving eerder disproportioneel worden geacht, aangezien voor de proportionaliteitsstoets meeweegt of een 'legitimate expectation' wordt geschonden.⁸³

De tweede reden is dat in de fiscale literatuur de vraag is gerezen of 'fiscale verliezen', die potentieel het te betalen belastingbedrag in de toekomst verminderen, eigendom zijn in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Deze vraag is relevant in verband met de materieel terugwerkende kracht van wijzigingen van verliesverrekeningsregels. Het lijkt me overigens dat de eigendomsvraag geen obstakel is ingeval het niet kunnen verrekenen van verliezen aan de orde komt voor de belastingrechter wanneer belasting betaald zou moeten worden. In dat geval is art. 1 Eerste Protocol EVRM inherent van toepassing en kan het antwoord op de vraag of (gerechtvaardigde) verwachtingen zijn geschonden door de desbetreffende wijziging van de verliesverrekeningsregels meewegen bij de proportionaliteitsstoets.

De jurisprudentie van het EHRM is casuïstisch en niet steeds doorzichtig over de vraag onder welke omstandigheden een nog niet definitief vastgestelde 'vordering' op de overheid kan kwalificeren als 'possession'.⁸⁴ Uit – onder andere – de Pressos Compania Naviera-zaak volgt dat het concept 'legitimate expectation' van belang is. Aan de orde was dat de Belgische hoogste rechter had bepaald dat de staat aansprakelijk was voor bepaalde aanvaringen en dat de Belgische wetgever vervolgens via wetgeving die aansprakelijkheid uitsloot. Aan de wetgeving werd terugwerkende kracht verleend van dertig jaar. Gevolg was dat Pressos Compania Naviera e.a. hun – vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving ingediende – claims jegens de Belgische staat om schadevergoeding niet meer kon-

81 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 96-98.

82 Zie voor dit situatietype par. 11.17.4.

83 Vgl. ook EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 70, waarin het EHRM kort gezegd aangeeft te zullen verdergaan met de 'working assumption' dat de belastingvordering een 'possession' is en vervolgens overweegt: 'In so doing, it notes that the arguments which have been advanced in support of their contention that they had possessions are indissociably bound up with their complaints that they were unjustifiably deprived of those possessions.' In vergelijkbare zin EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 80.

84 Vgl. Van Dijk e.a. (2006), p. 866.

den effectueren. Het EHRM oordeelde dat een dergelijke claim kwalificeerde als een 'possession'.

'The rules in question are rules of tort, under which claims for compensation come into existence as soon as the damage occurs. A claim of this nature "constituted an asset" and therefore amounted to "a possession within the meaning of the first sentence of Article 1. (...) (...)". On the basis of the judgments (...), the applicants could argue that they had a "legitimate expectation" that their claims deriving from the accidents in question would be determined in accordance with the general law of tort (...).' ⁸⁵

De rol die het concept van 'legitimate expectation' bij de eigendomsvraag heeft, is niet steeds helder.⁸⁶ In de Kopecky-zaak gaat het EHRM in op zijn eerdere rechtspraak.⁸⁷ Het EHRM onderscheidt twee aspecten van de 'notion of legitimate expectations'. Ten eerste 'legitimate expectations' in de zin van de Pine Valley Developments-zaak, waarbij een 'legitimate expectation' wordt gekoppeld aan een bepaald eigendomsrecht.⁸⁸ Ik laat deze categorie verder buiten beschouwing, omdat ik niet direct de relevantie zie voor de eigendomsvraag bij belastingvorderingen en 'fiscale verliezen'. Ten tweede zijn er 'legitimate expectations' in de zin van de voornoemde Pressos Compania Naviera-zaak. De aldaar vastgestelde 'legitimate expectation' is, zo verduidelijkt het EHRM in de Kopecky-zaak, op zichzelf niet constitutief om een eigendomsrecht te zijn; het dient in verband met een 'asset' te worden gebracht.⁸⁹ Een 'claim' kan volgens vaste rechtspraak een 'asset' zijn, mits de claim 'sufficiently established to be enforceable' is.⁹⁰ Bij de beoordeling of dit het geval is, kan relevant zijn of de betrokken belanghebbende een 'legitimate expectation' heeft.⁹¹ In de Kopecky-zaak geeft het EHRM een samenvatting van enkele algemene lijnen voor de beoordeling of er sprake is van een dergelijke 'legitimate expectation'.⁹² Ten eerste: 'a legitimate expectation must be of a nature more concrete than a mere hope and be based on a legal provision or a legal act such as a judicial decision.' Ten tweede is het bestaan van een 'genuine dispute' of een 'arguable claim' volgens het EHRM geen criterium voor de bepaling of er een 'legitimate expectation' is. Er dient voldoende basis te zijn in het nationale recht, bijvoorbeeld indien vaste jurisprudentie van de nationale rechters een bevestiging vormt voor de claim⁹³ of de relevante gewezen jurisprudentie in lijn is met, of past in de trend die te vinden is in, oudere jurisprudentie.⁹⁴ De eerdergenoemde National & Provincial Building Society c.s.-zaak is enigszins bijzonder. Of er sprake is van een 'legitimate expectation' dat de claims zouden worden gehonoreerd, wordt ten eerste mede beoordeeld naar de stand van het recht op het moment van het indienen van de claim,⁹⁵ terwijl het al dan niet aanwezig zijn van een 'legitimate expectation' normaliter wordt beoordeeld op het moment dat de aantasting van de 'claim' plaatsvindt.⁹⁶ Daarnaast weegt het EHRM in de National & Provincial Building Society c.s.-

85 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 31.

86 Vergelijk en uitgebreider Popelier (2006), p. 13 e.v.

87 EHRM 28 september 2004, EHRC 2004/97 (*Kopecky*), met name r.o. 45-48.

88 EHRM 29 november 1991, nr. 12742/87 (*Pine Valley Developments*). In die zaak was naar het oordeel van het EHRM een 'legitimate expectation' ontstaan doordat een 'planning permission' was verstrekt, waarna, vertrouwend op die vergunning, de belanghebbende land had gekocht om dat land te ontwikkelen; het EHRM achtte die 'planning permission' een onderdeel van het eigendom.

89 EHRM 28 september 2004, EHRC 2004/97 (*Kopecky*), r.o. 48.

90 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 59.

91 EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), r.o. 63.

92 EHRM 28 september 2004, EHRC 2004/97 (*Kopecky*), r.o. 49-52.

93 EHRM 28 september 2004, EHRC 2004/97 (*Kopecky*), r.o. 52 en EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), r.o. 63-66. Vgl. ook EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*), r.o. 32.

94 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 31 en 42.

95 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), met name r.o. 68-69.

96 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 31 en EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), r.o. 67.

zaak mee of de belanghebbenden een 'legitimate expectation' konden hebben dat de overheid *niet* zou ingrijpen zoals ze uiteindelijk hebben gedaan naar aanleiding van de procedure die een andere burger voerde.⁹⁷ Gelet op de omstandigheden in die zaak duidt dit laatste op een invulling van 'legitimate expectation' naar redelijkheid: indien er sprake is van een lacune in de wetgeving (die door de rechter wordt blootgelegd), dan worden burgers geacht er rekening mee te houden dat de wetgever mogelijk tot reparatie overgaat.⁹⁸

Voor de vraag of in het hiervoor beschreven situatietype de 'vordering' op de overheid voor teruggave van belasting kwalificeert als een 'possession' is derhalve van belang of de betrokken burger een 'legitimate expectation' heeft dat de 'vordering' zou worden ingewilligd. Bij de beoordeling van dat laatste is relevant of de 'vordering' voor teruggave van belasting voldoende ondersteuning vindt in het nationale recht (wetgeving en jurisprudentie). Het feit dat uit een arrest van de hoogste nationale rechter (in een procedure van een andere belastingplichtige⁹⁹) volgt dat een recht op teruggave zou bestaan, brengt niet per se mee – al lijkt me dat wel het uitgangspunt te zijn – dat er een 'legitimate expectation' is dat de 'vordering' kan worden geëffectueerd. De jurisprudentie van het EHRM duidt erop dat de rechtspraak voldoende ingebed moet zijn en moet passen in het nationale recht. De omstandigheid dat een lacune in de wetgeving wordt blootgelegd, kan meebrengen dat er geen 'legitimate expectation' is dat de 'vordering' leidt tot teruggave van belasting.

Nu de vraag of 'fiscale verliezen' kunnen worden aangemerkt als een eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Zowel Thomas als Post beantwoorden deze vraag bevestigend.¹⁰⁰ De Hoge Raad laat tot op heden het antwoord op de vraag of een aanspraak op verliesverrekening kan worden aangemerkt als eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM, expliciet in het midden.¹⁰¹ Vooropgesteld zij dat de jurisprudentie van het EHRM naar mijn mening op dit punt nog niet concludent is. Ik zou menen dat wanneer het gaat om een aanspraak op achterwaartse verliesverrekening (omdat er in het desbetreffende geval voldoende winstpotentieel is) een recht aanwezig is dat te vergelijken is met het hiervoor besproken recht op teruggave van belasting en dat normaliter onder art. 1 Eerste Protocol EVRM zal vallen. Gaat het evenwel om een aanspraak op voorwaartse verliesverrekening (waarbij derhalve nog niet duidelijk is of die aanspraak kan worden geëffectueerd omdat dat afhangt van de vraag of er winst zal worden gemaakt), dan vermoed ik dat er in beginsel geen sprake is van een eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Die aanspraak lijkt mij niet te voldoen aan het criterium van 'sufficiently established to be enforceable'. Enige steun voor de stelling dat er geen sprake is van eigendom, is naar mij voorkomt voorts te vinden in de zaak M.A., waarin kort gezegd naar voren komt dat er geen door art. 1 Eerste Protocol EVRM beschermde verwachting is dat het tarief waartegen inkomsten in verband met een bepaald vermogensbestanddeel uiteindelijk zullen worden belast, hetzelfde zal zijn als het tarief op het moment waarop dat vermogensbestanddeel werd verworven (zie D.4.8).

97 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 68.

98 In vergelijkbare zin EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 76-88.

99 De vordering die de burger die heeft geprocedeerd op de overheid heeft op grond van een onherroepelijke rechterlijke beslissing, zal normaliter als eigendom kwalificeren; zie bijv. de belastingzaak EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 42 en verder bijv. EHRM 18 november 2004, nr. 69529/01 (*Pravednaya*), r.o. 38-39, EHRM 13 oktober 2005, nr. 66543/01 (*Vasilyev*), r.o. 39 en EHRM 5 juli 2007, nr. 73294/01 (*Kumkin*), r.o. 22.

100 Thomas (2005), p. 327-328 (en, zij het voorzichtiger, Thomas (2007), p. 10-11) en Post (2007).

101 HR 7 december 2007, BNB 2008/34, r.o. 3.6. Nu een WIR-aanspraak enigszins vergelijkbaar is met een aanspraak op verliesverrekening, zij het dat een WIR-aanspraak naar mijn mening een hoger 'eigendom'-gehalte heeft, noem ik ook HR 11 juni 1997, BNB 1997/396 met betrekking tot de WIR-temporisering. Ook hier gaat de Hoge Raad niet in op de eigendomsvraag, maar concludeert direct dat er geen sprake is van een schending van enig in het EVRM gegarandeerd recht.

D.4 BEOORDELING DOOR HET EHRM VAN TERUGWERKENDE KRACHT VAN BELASTINGWETGEVING

D.4.1 Inleiding: uiteenzetting aan de hand van de M.A.- zaak

In de volgende paragrafen analyseer ik de verhouding tussen (formeel en materieel) terugwerkende kracht van belastingwetgeving en art. 1 Eerste Protocol EVRM, waarbij de meeste aandacht uitgaat naar formeel terugwerkende kracht. Ik analyseer de jurisprudentie van het EHRM aan de hand van de M.A.-zaak.¹⁰² In deze zaak heeft het EHRM de betreffende terugwerkende kracht gesauveerd. Mij gaat het hier vooral om de wijze van toetsen. Ik gebruik de M.A.-zaak als een kapstok om diverse punten te bespreken.

In de M.A.-zaak was aan de orde dat M.A. e.a. begin 1994 werknemersopties van hun werkgever hadden verkregen die pas konden worden uitgeoefend of verkocht na 1 december 1998. Op 16 september 1994 diende de Finse regering een wetsvoorstel in om waardeinstijging van werknemersopties bij verkoop of uitoefening anders te belasten, namelijk als loon in plaats van vermogenswinst en daarmee – in het geval van M.A. e.a. – tegen een hoger tarief. Anticiperend op deze wetgeving werden de optieovereenkomsten op 19 oktober 1994 zo aangepast dat de opties al in 1994 verkocht konden worden. Op 7 november 1994 werden de opties verkocht. In de tussentijd had op 3 november 1994 een discussie plaatsgevonden in het parlement naar aanleiding van geruchten dat bedrijven optieovereenkomsten aan het aanpassen waren, tijdens welke discussie de minister van Financiën de mogelijkheid opperde van het verlenen van terugwerkende kracht. Op 9 december 1994 rapporteerde de ‘Finance Committee’ over het wetsvoorstel; zij achtte de voorgestelde inwerkingtreding problematisch omdat ondernemingen gestart waren optieovereenkomsten aan te passen, en stelde in verband met gelijkheidsaspecten voor de ingangsdatum van de wet te vervroegen zodat de aanpassende ondernemingen hun doel niet zouden bereiken. Uiteindelijk werd op 21 december 1994 het wetsvoorstel aangenomen met daarin de clausule dat de gewijzigde wetgeving ook reeds van toepassing is vanaf 16 september 1994, waarbij een uitzondering wordt gemaakt voor de ‘pure cases’ (te weten de gevallen waarbij de optieovereenkomsten niet zijn aangepast).

De uiteenzetting vindt plaats aan de hand van de M.A.-zaak omdat deze zaak een van de weinige is waarin de verhouding tussen nadelige terugwerkende kracht van belastingwetgeving en art. 1 Eerste Protocol EVRM aan de orde is gekomen.¹⁰³ Dat het EHRM het ver-

102 EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (M.A.). De zaak EHRM 16 maart 2004, nr. 30289/96 (S.B.) is nagevoeg identiek, zowel met betrekking tot de feiten als met betrekking tot het oordeel van het EHRM, hetgeen reden is om de zaak verder buiten beschouwing te laten.

103 Andere zaken zijn bijv. ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (A.B.C. en D.), EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (National & Provincial Building Society c.s.) en EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (Di Belmonte) (als ook EHRM 30 augustus 2007, nr. 72638/01 (Di Belmonte)). Opgemerkt zij dat Baker (2005), p. 4 ook de zaak ECRM 12 oktober 1994, nr. 21294/93 (Voggenberg Transport GmbH) noemt als een zaak waarin terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan de orde was. Ik laat deze zaak verder buiten beschouwing, omdat ik betwijfel of het ECRM de terugwerkende kracht wel heeft beoordeeld. In deze zaak, waarin aan de orde was dat aan een amendement terugwerkende kracht van drie jaar was verleend, hadden de belastingautoriteiten namelijk geoordeeld dat hun beslissing ‘did not go beyond the wording which it had before the amendment (...)’, containing simply a clarification’, en hadden de Oostenrijkse rechters de klachten van belanghebbende afgewezen. De klacht van belanghebbende dat deze beslissing niet ‘lawful’ was omdat ze niet kon zijn gebaseerd op de oude regelgeving, werd afgewezen door het ECRM.

zoekschrift van M.A. e.a. – op inhoudelijke gronden – niet-ontvankelijk verklaart,¹⁰⁴ doet op zich niet aan het belang van de zaak af.¹⁰⁵ Zo wijst het EHRM zelf in latere jurisprudentie soms naar de M.A.-zaak.¹⁰⁶ Het belang komt in elk geval in de Nederlandse jurisprudentie naar voren, nu daarin regelmatig wordt verwezen naar de M.A.-zaak.¹⁰⁷

D.4.2 Algemene uitgangspunten met betrekking tot terugwerkende kracht

Het EHRM geeft in de M.A.-zaak in algemene zin aan dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving op zichzelf niet verboden is op grond van art. 1 Eerste Protocol EVRM, maar dat naar de specifieke omstandigheden gekeken dient te worden om te bezien of aan de proportionaliteitstoets is voldaan.

‘Nor does the fact that the legislation applied retroactively in the applicants’ case constitute per se a violation of Article 1 of Protocol No. 1, *as retrospective tax legislation is not as such prohibited by that provision*. The question to be answered is whether, in the applicants’ specific circumstances, the retrospective application of the law imposed an unreasonable burden on them and thereby failed to strike a fair balance between the various interests involved’. (cursivering MP)

Art. 1 Eerste Protocol EVRM bevat derhalve op zichzelf niet een verbod van terugwerkende kracht van belastingwetgeving. Dit wordt bevestigd in latere jurisprudentie¹⁰⁸ en is in lijn met het standpunt over terugwerkende kracht op andere terreinen dan het belastingrecht.¹⁰⁹

Het belang van de M.A.-zaak is óók dat erin naar voren komt dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving mogelijk wel degelijk in strijd kan zijn met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Nadat het EHRM aangeeft dat er in het geval van M.A. e.a. geen sprake is van een door art. 1 Eerste Protocol EVRM beschermde verwachting dat het belastingtarief dat van toepassing was op het moment van verwerving van de opties, ook van toepassing zou zijn op het moment waarop volgens de oorspronkelijke contracten de optierechten zouden kunnen worden uitgeoefend, maakt het EHRM namelijk een voorbehoud voor de zogenoemde ‘pure cases’.

‘The Court does not exclude that the situation might have to be assessed differently, had the law applied (which it did not) even to cases in which the exercise

104 Het EHRM oordeelt dat de klacht over schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM ‘manifestly ill-founded’ is en daarom verworpen dient te worden, daarbij verwijzend naar het derde respectievelijk het vierde lid van art. 35 EVRM. Ook de klachten over schending van art. 6 en 13 EVRM worden niet-ontvankelijk verklaard en verworpen.

105 Dat niet-ontvankelijkheidsbeslissingen wel degelijk van belang kunnen zijn, wordt benadrukt door Barkhuysen e.a. (2002), p. 38-39: ‘(...) de kennelijk ongegrondheidstoets [wordt] tevens gebruikt om serieuze, goed onderbouwde klachten af te doen – ook wanneer die ongegrondheid niet echt ‘kenmerkend’ is. Aan deze praktijk – die eigenlijk een beoordeling ten gronde inhoudt – liggen met name proceseconomische redenen ten grondslag. Gelet hierop zijn dit soort ontvankelijkheidsbeslissingen wel degelijk van belang voor de uitleg van de materiële rechten en het antwoord op de vraag of een nationale praktijk daarmee in overeenstemming is.’

106 Bijv. EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (*Di Belmonte*) en EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 54.

107 Niet alleen wanneer (materieel) terugwerkende kracht aan de orde is (bijv. HR 27 juni 2008, BNB 2008/232, alsmede CBB 4 juni 2008, AB 2008/345), maar ook wanneer een belanghebbende een beroep op het gelijkheidsbeginsel doet en de rechter met verwijzing naar de M.A.-zaak aangeeft dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbreekt is (bijv. HR 8 juli 2005, BNB 2005/310 en HR 19 oktober 2007, BNB 2008/7).

108 EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (*Di Belmonte*) en EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 54.

109 EHRM 8 november 2005, nr. 63134/00 (*Kechko*), r.o. 27 en EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 39. Zie ook, zij het beide in het kader van art. 6 EVRM, bijv. EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 57 en EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 126.

of the stock options was possible before 1 January 1995 according to the relevant terms and conditions of the stock option programmes in question. *In such a situation, in which the applicants did not find themselves, taxation at a considerably higher tax rate than that in force on the date of the exercise of the stock options could arguably be regarded as an unreasonable interference with expectations protected by Article 1 of Protocol No. 1.* The retroactive application of the law in the applicants' case would not appear to have such drastic consequences as in respect of the so-called "pure cases". (cursivering MP)

D.4.3 Wijze van toetsing (I): eigendom, aantasting en legitiem doel

De toets of er sprake is van eigendom slaat het EHRM feitelijk over in de M.A.-zaak, nu hij direct opmerkt welke soort aantasting aan de orde is.¹¹⁰ Zie hierover eerder D.3.1. Ook de legitieme doeltoets wordt niet expliciet aangelegd.¹¹¹ Dit is op zichzelf niet vreemd, enerzijds omdat het EHRM meestal aanvaardt dat er een legitiem doel wordt gediend bij een aantasting van het eigendomsrecht, en het legitieme doel in feite nogmaals wordt beoordeeld (althans gewogen) als onderdeel van de proportionaliteitstoets (zie eerder D.2.4). Dit laatste is ook in de M.A.-zaak min of meer het geval (zie hierna D.4.5).

D.4.4 Wijze van toetsing (II): lawfulness-eis

In de zaak M.A. gaat het EHRM direct in op de 'fair balance'-toets en toetst niet eerst expliciet of aan de 'lawfulness'-eis is voldaan. Dit is om verschillende redenen opvallend, maar er is wel een mogelijke verklaring voor.

Dat de rechtsgeldigheidstoets niet expliciet wordt aangelegd door het EHRM in de zaak M.A. is opvallend, aangezien het EHRM in andere zaken als onderdeel van de vereiste 'lawfulness' als eis stelt dat de van toepassing zijnde bepalingen in het nationale recht 'sufficiently accessible, precise and foreseeable' zijn (zie D.2.4). Men zou toch denken dat bij terugwerkende kracht vooral het aspect 'foreseeable' een potentieel struikelpunt is.¹¹² Dit aspect heeft immers betrekking op de waarborg dat burgers in staat moeten zijn om de rechtsgevolgen van voorgenomen handelingen te kunnen voorspellen.¹¹³ In de zaak M.A.

110 Het is mij overigens niet geheel duidelijk of de eigendomstoets vervolgens zijdelings alsnog aan de orde komt aangezien het EHRM later wel opmerkt dat er geen sprake was van een 'expectation protected by Article 1 of Protocol No. 1' dat het belastingtarief op het moment van uitoefening van de opties hetzelfde zou zijn als op het moment van verwerving. Aangezien deze overweging wordt gemaakt na de introducerende woorden over de 'fair balance'-toets lijkt de vraag naar al dan niet aanwezig zijn van een kwalificerende 'expectation' niet zozeer betrekking te hebben op de eigendomstoets maar veeleer van belang te zijn voor de 'fair balance'-toets.

111 Impliciet wellicht wel; het EHRM geeft aan dat de klachten worden beoordeeld 'from the angle of a control of the use of property in the general interest "to secure the payment of taxes", which falls within the rule in the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1.' Hierin ligt mogelijk besloten dat het EHRM een legitiem doel aanwezig acht, nu belastingheffing in het algemeen geacht kan worden een legitiem doel te dienen.

112 Zie bijv. A-G Wattel in onderdeel 6.6 van zijn conclusie voor HR 8 februari 2002, BNB 2002/137 en A-G Overgaauw in onderdeel 4.11 van de bijlage bij zijn conclusie voor HR 19 november 2004, BNB 2005/77. Ook Thomas richt zich in zijn diverse publicaties over de verhouding tussen (formeel en materieel) terugwerkende kracht van belastingwetgeving en art. 1 Eerste Protocol EVRM, vooral op de voorzienbaarheidseis (zie bijv. annotatie in FED 2004/709, Thomas (2005) en Thomas (2007), p. 13-14); zie tevens Post (2007).

113 Vgl. ECRM 14 december 1992, nr. 21627/93, 21826/93 en 21974/93 (*Laskey e.a.*): 'individuals should be able to regulate their conduct with reference to the norms prevailing in the society in which they live. (...) an individual must be able to foresee the consequences of this actions (...).' Zie ook EHRM 26 april 1979, NJ 1980/146 (*The Sunday Times*), r.o. 49 '(...) a norm cannot be regarded as a "law" unless it is formulated with sufficient precision to enable the citizen to regulate his conduct: he must be able – if need be with appropriate advice – to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail'; zie tevens bijv. EHRM 20 mei 1999, nr. 25390/94 (*Rekvenyi*), r.o. 34.

speelt bovendien dat de klagers expliciet als één van de gronden van hun klacht hadden aangevoerd dat 'retrospective legislation does not fulfill the requirements of lawfulness in respect of the foreseeability.'

Aangezien het voldoen aan de 'lawfulness'-eis een noodzakelijke voorwaarde is wil er geen sprake zijn van een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM (zie D.2.4), kan uit de M.A.-zaak worden afgeleid dat het EHRM kennelijk van mening is dat de betreffende terugwerkende kracht niet in strijd is met de 'lawfulness'-eis. In de belastingzaak A.B.C. en D., waarin eveneens terugwerkende kracht aan de orde is, snijdt het ECRM de 'lawfulness'-eis wel kort aan maar zonder motivering: 'The Commission notes however that in the present case the domestic lawfulness of Section 31 is not in doubt (...).'¹¹⁴ Ook in niet-belastingzaken waarin terugwerkende kracht aan de orde is, wordt veelal bij toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM hetzij de rechtsgeldigheidstoets overgeslagen,¹¹⁵ hetzij de verhouding van terugwerkende kracht met die toets niet geïmpliciteerd.¹¹⁶ Een uitzondering is de zaak Saliba (zie hierna). Het lijkt wel of het EHRM in het geval van terugwerkende kracht minder aan het aspect van *foreseeable* hecht,¹¹⁷ maar bij de toetsing van de 'lawfulness'-eis slechts nagaat of de desbetreffende toepassing een basis in de nationale wetgeving heeft (anders gezegd: de materiële lawfulness-eis lijkt te worden afgezwakt tot een formele legaliteitseis).¹¹⁸

De 'lawfulness'-eis houdt nauw verband met de 'rule of law' en de daaruit afgeleide¹¹⁹ 'principle of legal certainty'.¹²⁰ In zijn algemeenheid heeft het EHRM geoordeeld dat de 'principle of the rule of law'¹²¹ en de 'principle of legal certainty'¹²² besloten liggen in het EVRM. Dit geldt ook voor art. 1 Eerste Protocol EVRM.¹²³ In het kader van art. 6 EVRM heeft het EHRM aangegeven dat de 'principle of the rule of law' onder omstandigheden in de weg kan staan aan het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving.¹²⁴ Ook de 'principle of legal certainty' wordt door het EHRM soms expliciet gebruikt als motivering

114 ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79, (*A.B.C. en D.*). Mogelijk heeft in die zaak meegespeeld dat de belanghebbende zich in de motivering van zijn klacht richtte op de 'legitieme doel'-eis en de kwalificatie van de aantasting. Ook in de zaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*) wordt niet expliciet aan de lawfulness-eis getoetst.

115 Bijv. EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), en EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*).

116 Bijv. EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), r.o. 37-39, EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), r.o. 22, EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (*Draon*), r.o. 73, EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (*Lecarpentier*), r.o. 41-42, en EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*), r.o. 77-78.

117 Vgl. Schuiver-Bravenboer (2007b), p. 1116.

118 Vgl. EHRM 8 november 2005, nr. 63134/00 (*Kechko*), waarin de nationale rechters een wet met terugwerkende kracht hadden toegepast en het EHRM oordeelde dat nu die wet niet expliciet voorziet in terugwerkende kracht, de beslissingen van de nationale rechters arbitrair en niet gebaseerd op het recht leken te zijn.

119 Zie bijv. EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 33.

120 Zie over dit verband bijv. Schutte (2004), p. 53; zie bijv. EHRM 22 juni 2004, EHRC 2004/77 (*Broniowski*), r.o. 147 en EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 37.

121 EHRM 22 juni 2004, EHRC 2004/77 (*Broniowski*), r.o. 147.

122 EHRM 13 juni 1979, nr. 6833/74 (*Marckx*), r.o. 58.

123 EHRM 23 november 2000, nr. 25701/94 (*Former king of Greece*), r.o. 79 en EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 37. Opvallend is wel dat in sommige zaken waarin terugwerkende kracht aan de orde is en waarin wordt geconcludeerd dat er sprake is van een schending van zowel art. 6 EVRM als art. 1 Eerste Protocol EVRM, het EHRM bij de motivering van de schending van art. 6 EVRM wel verwijst naar de 'principle of the rule of law' of de 'principle of legal certainty' maar bij de motivering van de schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM niet verwijst naar het desbetreffende beginsel; zie bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*), EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*) en EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*).

124 EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 57. Zie daarover D.5.3.

dat een maatregel een schending vormt van art. 6 EVRM.¹²⁵ In de belastingzaak *Stere* heeft het EHRM bovendien aan deze beginselen getoetst in het kader van art. 1 Eerste Protocol EVRM en geoordeeld dat er een schending was, maar toen was de heropening van een onherroepelijke beslissing aan de orde.¹²⁶

Interessant zou daarom zijn te weten hoe het EHRM denkt over de verhouding van terugwerkende kracht van belastingwetgeving tot beide beginselen in het kader van art. 1 Eerste Protocol EVRM. In de M.A.-zaak gaat het EHRM daar echter niet op in. Aangezien het EHRM in de M.A.-zaak geen schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM constateert, verzetten deze beginselen zich in de betreffende omstandigheden niet tegen de terugwerkende kracht. Een verbod van terugwerkende kracht van belastingwetgeving vloeit derhalve in het kader van art. 1 Eerste Protocol EVRM niet voort uit de 'principle of the rule of law' of de 'legal certainty'. Een van de weinige zaken waarin het EHRM wél ingaat op de verhouding van terugwerkende kracht en de *rule of law* in het kader van toetsing aan de 'lawfulness'-eis van art. 1 Eerste Protocol EVRM, is de niet-belastingzaak *Saliba*. Daarin stelt het EHRM: 'The principle of the rule of law *only* precludes interferences by the legislature – other than on compelling grounds of the general interest – with the administration of justice designed to influence the judicial determination of a dispute' (cursivering MP).¹²⁷ Het EHRM lijkt derhalve de, toch precaire, verhouding tussen terugwerkende kracht en de 'rule of law' niet al te scherp aan te zetten.

Dat het EHRM geen absoluut verbod van terugwerkende kracht van (belasting)wetgeving uit de 'principle of the rule of law' of de 'legal certainty' afleidt, acht ik rechtstheoretisch juist gelet op het beginselkarakter van beide normen. Juridisch-technisch gezien is het wel opmerkelijk wanneer terugwerkende kracht niet wordt getoetst aan de 'lawfulness'-eis. Ik kan me niet aan de indruk onttrekken dat het EHRM hier geconfronteerd wordt met de nadelen van de combinatie tussen enerzijds de door hem aan de 'lawfulness'-eis gegeven invulling – vooral het aspect van 'foreseeable' – en anderzijds zijn standpunt dat de eis 'the first and most important requirement' (zie D.2.4) is. Een nadeel is immers dat de 'lawfulness'-eis weinig speelruimte geeft voor het EHRM in een situatie waarin er strikt genomen wellicht niet aan de 'lawfulness'-eis zou zijn voldaan, terwijl er zwaar(der) wegende belangen zijn gediend met de desbetreffende maatregel. Ik acht het daarom juist dat ook indien er ernstige twijfel is of wel aan de 'lawfulness'-eis wordt voldaan, niet steeds zonder meer een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM wordt geconstateerd, maar er wordt overgegaan naar de proportionaliteitstoets. Bij deze proportionaliteitstoets kan dan het gegeven dat de maatregel – of de regel waarop de maatregel is gebaseerd – op gespannen voet staat met de 'lawfulness'-eis vervolgens worden meegewogen. Zoals ik in de volgende paragraaf aangeef, lijkt het EHRM dit ook te doen en vertoont de wijze van toetsing aan de 'lawfulness'-eis op dit punt dan in feite gelijkenissen met die van toetsing aan de eis van een legitiem doel.

D.4.5 Wijze van toetsing (III): proportionaliteit

Het EHRM geeft in de M.A.-zaak aan dat de relevante vraag is of in de betreffende omstandigheden 'the retrospective application of the law imposed an unreasonable burden on them and thereby failed to strike a fair balance between the various interests involved.' De toets van 'no unreasonable burden' wordt zoals in D.2.4 gezien in zijn algemeenheid gehanteerd in het kader van de proportionaliteitstoets. Het EHRM specificeert vervolgens de proportionaliteitstoets met betrekking tot terugwerkende kracht:

125 Bijv. EHRM 28 oktober 1999, nr. 28342/95 (*Brumarescu*), r.o. 60-62, en EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 41-44.

126 EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 53-57. Met betrekking tot dezelfde wetgeving EHRM 3 augustus 2006, nr. 21351/03 (*Știngaciu et Tudor*), r.o. 39-40.

127 EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 39.

‘Whether [the retroactive application of the law in the applicants’ case] is compatible with Article 1 of Protocol No. 1 depends, first, on the reasons for the retroactivity and, secondly, on the impact of the retroactive law on the position of the applicants.’

In het eerste punt klinkt de – eerder niet aangelegde – ‘legitieme doel’-toets door, maar dan niet zozeer met betrekking tot de belastingheffing *an sich*, maar specifiek met betrekking tot de terugwerkende kracht. Het EHRM constateert vervolgens dat de terugwerkende kracht het antwoord was op ‘the pre-emptive steps that had been taken in order to avoid the higher tax rate’ en overweegt vervolgens:

‘The Court finds that the main aim of the retrospective implementing provision was to prevent stock option arrangements, which were originally planned to fall under the amended provision, from escaping it. It accepts that this aim was part of the aim of ensuring equal treatment of taxpayers, i.e. in this case equal treatment in comparison with those who did not bring forward the exercise date of the stock options. The Court considers that the assessment made by the legislature in this respect cannot be regarded as unreasonable.’

Met betrekking tot het tweede punt overweegt het EHRM:

‘As to the impact of the measure, the Court considers that the legislation was not such as to amount to confiscatory taxation or of such a nature as could deprive the legislation of its character as a tax law.’¹²⁸ Despite its important financial consequences for the applicants, the measure cannot be said to have imposed an excessive burden on them, taking into account the maximum percentage of the tax levy and the fact that the levy, which in part was a reflection of the very high general income level of the applicants, was based on real profits made from the sale of the stock options.’¹²⁹

Van belang is vooral dat het EHRM de proportionaliteitstoets derhalve specifiek richt op de terugwerkende kracht (en niet primair op de belastingheffing); het gaat om ‘first, on the reasons for the *retroactivity* and, secondly, on the impact of the *retroactive law* on the position of the applicants’ (cursivering MP).¹³⁰ Hoewel de terugwerkende kracht eerder niet aan het vereiste van ‘lawfulness’ is getoetst, komt deze toets hier in feite terug omdat

128 Voetnoot MP: Deze eerste zin is enigszins opvallend. In de vaststelling dat ‘the legislation was not such as to amount to confiscatory taxation’ ligt besloten dat nogmaals – nadat eerst feitelijk de onderhavige aantasting al gekwalificeerd was, namelijk als één in de zin van de tweede paragraaf van art. 1 Eerste Protocol EVRM – de soort aantasting wordt getoetst, namelijk dat zij geen ‘confiscation’ betreft. Voorts lijkt de vaststelling dat de wetgeving niet is ‘of such a nature as could deprive the legislation of its character as a tax law’ te refereren aan de eerder niet expliciet aangelegde toets of er een legitiem doel is (immers wanneer de wet niet het karakter heeft van een *belastingwet* en dus het argument niet opgaat dat belastingheffing sowieso een legitiem doel is gelet op de tweede paragraaf van art. 1 Eerste Protocol EVRM, zou expliciet getoetst moeten worden of er een legitiem doel is) of aan de evenmin eerder aangelegde lawfulness-toets (die geschon- den zou zijn wanneer de wet niet het karakter heeft van een ‘law’).

129 Eerder geeft het EHRM aan dat ‘[i]t is to be recalled in this respect that irrespective of the retroactive legislation at issue, the profit (...) would always have been liable to be brought into account for tax purposes since the benefits (...) were, under the 1992 Act, taxed as ordinary income. (...) The 1994 Provision changed the tax treatment of these profits to the effect that the tax rate was based on the progressive income tax rate.’ Deze overweging wordt enigszins ‘los’ (i.e. niet direct in het kader van een van de toetsen) gemaakt, maar is wellicht wel relevant. Mogelijk zou de uitkomst anders zijn geweest indien het inkomen vóór de wijziging in het geheel niet belast zou zijn geweest.

130 Ook in andere belastingzaken waarin terugwerkende kracht aan de orde is, richt de proportionaliteitstoets zich op de terugwerkende kracht; zie ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A.B.C. en D.*), onderdeel 2, en EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 80-83.

specifiek de terugwerkende kracht wordt getoetst. Er is echter een verschil; waar bij een zuivere toetsing aan het 'lawfulness'-vereiste op zich geen plaats is voor het meewegen van tegenbelangen, is dat bij de proportionaliteitstoets wel het geval. Door de 'lawfulness'-eis te incorporeren in de proportionaliteitstoets creëert het EHRM ruimte om te beoordelen of er rechtvaardigingsgronden zijn voor de gespannen verhouding tussen een bepaalde maatregel en de 'lawfulness'-eis. Daarmee komt de wijze van toetsing aan de 'lawfulness'-eis op dit punt methodologisch sterk overeen met de wijze van toetsing aan de eis van een legitiem doel. Zoals in D.2.4 opgemerkt wordt immers van deze laatste eis veelal snel aangenomen dat daaraan is voldaan, maar wordt vervolgens het legitieme doel nogmaals op zijn merites beoordeeld bij de proportionaliteitstoets.¹³¹

In andere rechtspraak (ook buiten terugwerkende kracht) komt ook terug dat door incorporatie in de proportionaliteitstoets het 'lawfulness'-vereiste wordt afgewogen tegen tegenbelangen. Een voorbeeld is de zaak *Bulgakova*, waarin het EHRM betwijfelde of het recht wel op de juiste wijze was toegepast (en dus of de ingreep wel 'lawful' was) en vervolgens veronderstelde dat zulks wel het geval was, waarna het uiteindelijk een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM constateerde omdat niet aan de proportionaliteitseis werd voldaan.¹³² En in de *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak woog het EHRM de vraag of er sprake was van een 'legitimate expectation' impliciet mee bij de proportionaliteitstoets,¹³³ aangezien het EHRM eerder die vraag onbeantwoord had gelaten bij de eigendomsvraag en daarbij, kort gezegd, aangaf dat de door de belanghebbenden voor de eigendomsvraag aangevoerde argumenten onlosmakelijk verbonden zijn met de argumenten voor hun stelling dat de aantasting niet voldoet aan de proportionaliteitstoets.¹³⁴ Voorts woog het EHRM in de zaak *Ásmundsson*, waarin aan de orde was dat de belanghebbende door een wetwijziging zijn arbeidsongeschiktheidsuitkering verloor, mee dat de belanghebbende een 'legitimate expectation' had (namelijk dat zijn arbeidsongeschiktheid zou blijven worden beoordeeld op basis van zijn ongeschiktheid om zijn oude beroep uit te oefenen).¹³⁵

D.4.6 Relevante omstandigheden bij de 'fair balance'-toets

Het EHRM is in de M.A.-zaak tot de conclusie gekomen dat aan het proportionaliteitsvereiste is voldaan en dat er geen sprake is van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Het EHRM wijst erop dat beoordeeld dient te worden of *in de specifieke omstandigheden* van M.A. e.a. aan de proportionaliteitstoets is voldaan.¹³⁶ Het EHRM is niet steeds duidelijk over welke omstandigheden hij als relevant aanmerkt en hoe hij elk van de omstandigheden laat meewegen. Niettemin kunnen uit de overwegingen van het EHRM worden afgeleid dat de volgende gedeeltelijk overlappende omstandigheden in de M.A.-zaak relevant zijn voor zijn uiteindelijke conclusie:

- onder de oude – gewijzigde – wetgeving was het inkomen ook belast;
- de gevallen van M.A. e.a. betreffen geen 'pure cases';
- M.A. e.a. proberen belastingheffing tegen een hoger tarief te voorkomen; en

131 Vergelijk in een geval waarin terugwerkende kracht aan de orde was EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (*Draon*), r.o. 77: '(...) In that connection, the Court has no reason to doubt that the French parliament's determination to put an end to a line of case-law of which it disapproved and to change the legal position on medical liability, even by making the new rules applicable to existing cases, was "in the public interest". Whether this public-interest aim was of sufficient weight for the Court to be able to find the interference proportionate is another matter.'

132 EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 45-48. Vgl. tevens EHRM 5 juli 2007, nr. 73294/01 (*Kumkin*), r.o. 38-42.

133 In die zin ook Popelier (2006), p. 18.

134 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 70. Vgl. EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 80.

135 EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*), r.o. 44. Vgl. ook EHRM 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (*Ambruosi*), r.o. 32.

136 EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (*Di Belmonte*).

- het gelijkheidsbeginsel is in het geding (waarbij M.A. e.a. worden vergeleken met belastingplichtigen in vooraf dezelfde situatie die de optieovereenkomsten niet hebben aangepast).

In de A.B.C. en D.-zaak merkt het ECRM bij zijn oordeel dat er geen sprake is van disproportionaliteit, expliciet als relevante factoren aan dat:¹³⁷

- de wetgeving als doel had om een specifieke vorm van belastingontwijking tegen te gaan;
- al twijfelachtig was of de belastingontwijking daadwerkelijk kon worden geëffectueerd;
- het belastingjaar dat in het geding is nog niet definitief was afgehandeld op het moment dat de wijziging werd ingevoerd en toegepast; en
- het gaat om artificiële verliezen, die zijn ontstaan in het kader van activiteiten die niet tot de normale ondernemingssfeer behoren ('non-commercial venture').

In de National & Provincial Building Society c.s.-zaak schetst het EHRM bij de proportionaliteitstoets onder meer de volgende achtergrond:¹³⁸

- de terugwerkende kracht wordt verleend om de oude situatie te herstellen en de oude intentie te bevestigen;
- de oude wetgeving was ongeldig verklaard in verband met technisch gebrek;
- de belanghebbenden konden er rekening mee houden dat de wetgever mogelijk tot reparatie zou overgaan;¹³⁹
- het besluit om tot reparatie over te gaan was eerder aangekondigd dan de start van de procedure door belanghebbenden;
- er wordt voorkomen dat de betrokken belastingplichtigen een 'benefit of a windfall' genieten;
- belanghebbenden hebben op alle mogelijke legale manieren geprobeerd de desbetreffende belastingheffing te frustreren; en
- het budgettaire belang van de overheid (de procedures brachten 'at risk substantial amounts of revenue collected'; er was het belang van 'the public interest considerations in removing any uncertainty as to the lawfulness of the revenue collected').¹⁴⁰

D.4.7 'Wide margin of appreciation' is ruim

Het EHRM geeft in de M.A.-zaak met betrekking tot de 'fair balance'-test aan dat de lidstaten op het gebied van belastingen een ruime beoordelingsruimte hebben.

'[I]n determining whether this requirement has been met, it is recognised that a Contracting State, not least when framing and implementing policies in the area of taxation, enjoys a wide margin of appreciation and the Court will respect

¹³⁷ ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A.B.C. en D.*), onderdeel 2.

¹³⁸ EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 80-83. Vergelijk voor een aantal van deze factoren ook de niet-belastingzaak EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 76-88.

¹³⁹ Hoewel dit in de National & Provincial Building Society c.s.-zaak niet tot uitdrukking komt, zou ik verwachten, mede gelet op bijv. EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špacek*), r.o. 59, dat rekening wordt gehouden met de hoedanigheid van de belanghebbende, in de zin dat van ondernemers meer wordt geëist dan van een gewone particulier.

¹⁴⁰ Opgemerkt zij wel dat het EHRM in niet-belastingzaken het budgettaire belang niet als (enige) rechtvaardigingsgrond accepteert wanneer wetgeving ingrijpt op lopende procedures; zie bijv. EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 43, EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (*Lecarpentier*), p. 47 en EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*), r.o. 83. In belastingzaken ligt dit derhalve mogelijk anders (vgl. ook ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 77).

the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation (...).¹⁴¹

Hoe ruim de marge is, blijkt uit deze zaak. Ik betwijfel bijvoorbeeld of in Nederland de betreffende terugwerkende kracht zou zijn voorgesteld door de staatssecretaris, althans zou zijn geaccepteerd door het parlement, gelet op de notitie van de staatssecretaris en het standpunt van de Raad van State over terugwerkende kracht.¹⁴² Ik merk in dit verband op dat – voor zover ik uit de uitspraak kan afleiden – de inhoudelijke wetwijziging niet was gericht op het tegengaan van belastingontwijking maar een beleidswijziging inhield.¹⁴³ Daarnaast wijs ik erop dat de periode van de terugwerkende kracht zich uitstrekt tot 16 september 1994, op welk moment het verlenen van terugwerkende kracht noch was aangekondigd noch reeds werd overwogen.¹⁴⁴ Let wel: de terugwerkende kracht heeft derhalve in zoverre niet het doel om de aankondigingseffecten te voorkomen, maar om die effecten 'af te straffen' (i.e. de anticipatie haar effect te ontnemen door haar onder het toepassingsbereik van de nieuwe regel te brengen), hetgeen stellig verdergaat dan de uitgangspunten – met name de eis van kenbaarheid c.q. voorzienbaarheid – die de staatssecretaris en de Raad van State hanteren. Tot slot merk ik op dat het anticiperen van M.A. e.a. (waarschijnlijk mede teneinde te voorkomen dat – bij gebrek aan overgangsregel – de reeds opgetreden waardeestijging zou worden belast tegen een hoger tarief dan dat van toepassing was toen de waardeestijging zich voordeed) naar mijn mening niet een zeer agressieve vorm van belastingontwijking betreft. Het verbaast mij enigszins hoe gemakkelijk wordt gesteld dat in de M.A.-zaak 'onaanvaardbare tax planning' aan de orde was.¹⁴⁵ Als reeds het gedrag van M.A. e.a. in aanmerking komt voor een dergelijke kwalificatie, dan zijn er veel meer gevallen waarop het etiket 'onaanvaardbare tax planning' zou kunnen worden geplakt en die potentieel in aanmerking zouden komen voor aanpak door middel van wetgeving met terugwerkende kracht. Met dit een en ander wil ik overigens niet zeggen dat ik meen dat het EHRM in de zaak M.A. anders had dienen te beslissen; integendeel: van een schending van een *mensenrecht* is geen sprake (zie ook hierna).

In andere belastingzaken waarin terugwerkende kracht aan de orde is, heeft het EHRM evenmin een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM geconstateerd.¹⁴⁶ Dit zijn eveneens zaken waarin de terugwerkende kracht zich uitstreckte tot vóór het moment van aankondiging van de terugwerkende kracht, en soms zelfs tot vóór het moment van aankondiging van de betreffende wetgeving. In de A.B.C. en D.-zaak was er sprake van wetgeving (i) die was aangekondigd in november 1977, (ii) waarvan de terugwerkende kracht was aangekondigd in april 1978, en (iii) waarvan de terugwerkende kracht zich uitstreckte tot april 1976, terwijl de betrokken belanghebbenden de 'getroffen' transacties vanaf maart 1977 hadden uitgevoerd.¹⁴⁷ In de National & Provincial Building Society c.s.-zaak waren de

141 Zie ook bijv. EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 80.

142 Zie bijlage A. Bovendien zou ik verwachten dat de Raad van State of Kamerleden zouden pleiten voor een vorm van eerbiedigende werking voor reeds bestaande optieovereenkomsten.

143 De waardeestijging van de opties waren onder het oude recht belast. De wijziging hield in dat de voordelen voortaan als loon zouden worden belast in plaats van als inkomsten uit vermogen.

144 Weliswaar was kort voordat M.A. e.a. hun opties verkochten, al tijdens een discussie in het parlement de mogelijkheid van terugwerkende kracht geopperd (let wel: niet aangekondigd), maar zelfs indien M.A. e.a. eerder hun opties hadden verkocht, zou het EHRM naar ik vermoed het beroep op art. 1 Eerste Protocol EVRM hebben afgewezen, omdat de M.A.-gevallen geen 'pure cases' zijn.

145 Hof Den Haag 21 juli 2006, NTFR 2006/1477, r.o. 6.18; vgl. ook Post (2007), p. 413 ('misbruik').

146 Naaste de genoemde zaken, zie ook de niet-ontvankelijkheidsbeslissing in EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (*Di Belmonte*) al zij daarbij opgemerkt dat (i) niet geheel duidelijk is of daar (formeel) terugwerkende kracht aan de orde was, en dat (ii) opvallend genoeg later in een vergelijkbare – zo niet, afgezien van het andere nummer, dezelfde – zaak EHRM 30 augustus 2007, nr. 72638/01 (*Di Belmonte*) de desbetreffende klacht wel ontvankelijk is verklaard (zonder dat in de uitspraak reeds een inhoudelijk oordeel is gegeven).

147 ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A.B.C. en D.*).

betreffende wetgeving en terugwerkende kracht ervan aangekondigd op 7 maart 1991 en werkte de wetgeving terug tot het belastingjaar 1986. Illustratief voor de 'wide margin' is dat in deze zaak de wetgeving zelfs van beslissende invloed was op een lopende rechterlijke procedure, hetgeen een situatie is waarover het EHRM normaliter erg kritisch is (zie D.5.3).¹⁴⁸

Buiten belastingzaken om is er een gevarieerder beeld met betrekking tot de verhouding tussen terugwerkende kracht van wetgeving en art. 1 Eerste Protocol EVRM. In bijvoorbeeld de – qua kenmerken sterk op *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak gelijkende – *OGIS*-zaak was het EHRM eveneens van oordeel dat de betreffende maatregel op basis van de wetgeving met terugwerkende kracht niet disproportioneel was.¹⁴⁹ Daarentegen werd in bijvoorbeeld de *Pressos Compania Naviera*-zaak wel geconcludeerd dat de betreffende terugwerkende kracht niet aan de proportionaliteitstoets voldeed.¹⁵⁰ Deze zaken betroffen overigens wetgeving die lopende rechterlijke procedures beïnvloedden, waarop ik in D.5.3 terugkom, zij het in het kader van art. 6 EVRM.

Baker concludeert, mede naar aanleiding van de zaak *M.A. e.a.*, dat 'legislation which is designed to counter a particular tax avoidance arrangement will be very hard to challenge on grounds that it is unjustified.'¹⁵¹ Ik sluit me daarbij aan.¹⁵² Op grond van de, geringe, jurisprudentie van het ECRM en EHRM kan vooralsnog worden geconcludeerd dat indien terugwerkende kracht gericht is tegen enige vorm van ontgaan van belastingheffing, er niet snel sprake zal zijn van een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM, zelfs niet indien de terugwerkende kracht zich uitstrekt tot vóór de datum van aankondiging. De zojuist genoemde zaken illustreren dit: indien getracht wordt een hogere belastingheffing te ontgaan (de *M.A.*-zaak), indien sprake is van het gebruik van belastingbesparende constructies (*A.B.C.D.*-zaak) en indien een 'benefit of a windfall' voor bepaalde belastingplichtigen dreigt door een gat in de wetgeving (*National & Provincial Building Society c.s.*-zaak). Het feit dat het EHRM ook met betrekking tot terugwerkende kracht van belastingwetgeving een ruime marge aan de nationale wetgever laat, houdt naar ik vermoed ook verband met enerzijds het feit dat het EHRM laat meewegen wat de gang van zaken in andere lidstaten is (zie D.2.4) en anderzijds het gegeven dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving niet ongebruikelijk is in de lidstaten.¹⁵³

Het sanctioneren van het EHRM van terugwerkende kracht van belastingwetgeving staat niet op zichzelf. Ook overigens heeft het EHRM – voor zover ik kan overzien – nog nooit materieelrechtelijke belastingwetgeving in strijd geacht met art. 1 Eerste Protocol EVRM *sec.*¹⁵⁴ In belastingzaken waarin het EHRM wel een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM constateerde, betrof het veelal 'formele' aspecten of onbehoorlijk gedrag van de

148 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*).

149 EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS Institut Stanislas*), r.o. 76-88. Zie ook EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (*Gorraiz*), r.o. 75, EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (*Draon*), en EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*).

150 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 43. Zie verder bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 57-75, EHRM 28 maart 2000, nr. 41209/98 (*Georgiadis*), EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*), r.o. 29-34, EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (*Lecarpentier*), en EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*).

151 Baker (2005), p. 8. In vergelijkbare zin *Tiley* (1998), p. 273 en *Loomer* (2006), p. 80.

152 Zie eerder *Happé en Pauwels* (2005), p. 69-70.

153 Vergelijk – zij het in het kader van art. 6 EVRM – de tussenzin in EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112: 'in the tax sector, an area where recourse to retrospective legislation is not confined to the United Kingdom (...).'

154 Vgl. Baker (2000), p. 302 en Baker (2008), p. 316.

belastingautoriteiten.¹⁵⁵ Het EHRM accepteert derhalve vooralsnog de door de democratisch gelegitimeerde wetgever gemaakte keuzes op het gebied van het materiële belastingrecht. Dit is juridisch-technisch gegrond op de ruime beoordelingsmarge die de wetgever toekomt op het terrein van belastingheffing.¹⁵⁶ Mogelijk spelen ook een rol dat reeds in het algemeen de status van eigendomsrecht als een zelfstandig mensenrecht niet onbetwist is,¹⁵⁷ de moeizame discussies over de opname van het eigendomsrecht in (een Protocol (!) bij) het EVRM,¹⁵⁸ en de expliciete uitzondering die in art. 1 Eerste Protocol EVRM wordt gemaakt voor belastingen. Daar komt bij dat het toch enigszins merkwaardig kan overkomen wanneer een burger in verband met belastingheffing die niet excessief is en niet een bedreiging vormt voor een redelijke levensstandaard, klaagt over schending van een *mensenrecht*.¹⁵⁹ Bekend in de fiscale literatuur is in dit verband ook het door Wattel gepropageerde ‘kniesoorbeginself’.¹⁶⁰

D.4.8 Materieel terugwerkende kracht

Het EHRM heeft – voor zover ik kan overzien – nog niet vaak moeten oordelen in zaken waarin de klachten zien op elementen van ‘materieel terugwerkende kracht’ van belastingwetgeving.¹⁶¹ Gegeven de ruimte die het EHRM laat aan de lidstaten met betrekking tot het verlenen van formeel terugwerkende kracht, verwacht ik niet dat het EHRM veel beperkingen zal opleggen. De M.A.-zaak is hiervoor indicatief.

155 Genoemd kunnen worden het niet terugbetalen van belastinggeld door de autoriteiten met een beroep op het leerstuk van de ‘kracht van gewijsde’/‘formele rechtskracht’ (EHRM 16 april 2002, BNB 2003/40 (*Dangeville*) en EHRM 22 juli 2003, BNB 2004/149 (*Cabinet Diot*)), het ten nadele van belastingplichtige herzien van een onherroepelijke rechterlijke beslissing (EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*) en EHRM 3 augustus 2006, nr. 21351/03 (*Stingaciu et Tudor*)), het weigeren of te lang wachten door de autoriteiten met het terugbetalen van belasting (EHRM 3 juli 2003, FED 2004/447 (*Buffalo*), EHRM 9 maart 2006, FED 2006/85 (*Eko-Elda AVEE*), EHRM 9 januari 2007, nr. 803/02 (*Intersplav*)), het arbitrair handelen van de overheid en het niet voorzien zijn in rechtsbeschermende procedureregels (de niet-zuivere belastingzaak EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (*Hentrich*)), het niet-consistent handelen door de autoriteiten (EHRM 21 mei 2002, EHRC 2002/56 (*Jokela*)), een disproportioneel hoge boete (EHRM 11 januari 2007, FED 2007/63 (*Mamidakis*)).

156 Vgl. ook ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (*Wasa*): ‘the Commission is of the opinion that in the field of taxation it is for the national authorities to make the initial assessment of the aims and the means by which they are pursued. Accordingly, a margin of appreciation is left to them and it must be wider in this area than it is in many others’ (cursivering MP).

157 Zie daarover bijv. Van Banning (2004), p. 461-462 en Barkhuysen e.a. (2005), p. 8-9, beiden met verwijzingen.

158 Zie daarover bijv. Schutte (2004), p. 16-22.

159 Vgl. Loomer (2006), p. 83: ‘In my view, challenges under the Convention (...) have failed, and will probably continue to fail, because retroactive taxation does not engage substantive human rights. Even if we treat enjoyment of property, as a fundamental right, as does Article 1/1 of the Convention (...), it is awkward and unsatisfactory to attack retroactive taxation on the basis that it infringes that right.’

160 Onderdeel 7 van zijn annotatie in FED 2003/604. Instemmend bijv. Hoogeveen in haar annotatie in BNB 2007/102.

161 Opgemerkt zij overigens dat het EHRM in het kader van art. 1 Eerste Protocol EVRM geen duidelijk onderscheid maakt tussen formeel en materieel terugwerkende kracht van wetgeving (zie ook Thomas (2005), p. 326 en 329).

Voor het verbod van terugwerkende kracht in het strafrecht ex art. 7 EVRM is de betekenis van het begrip ‘terugwerkende kracht’ meer van belang. Relevant is de zaak *Achour*, enerzijds omdat de kleine kamer (EHRM 10 november 2004, EHRC 2005/3, r.o. 42) refereerde aan het onderscheid tussen ‘immediate application’ en ‘retrospective application’, en anderzijds omdat in die zaak naar voren komt dat het EHRM een enge definitie van terugwerkende kracht hanteert. De grote kamer (EHRM 29 maart 2006, NJCM-bulletin 2007/17) oordeelde in afwijking van de kleine kamer, die had geconcludeerd dat de betreffende omstandigheden ‘in fact concern the retrospective application of new legislation’, dat er geen sprake was van terugwerkende kracht en opmerkte dat ‘the practice of taking past events into consideration should be distinguished from the notion of retrospective application of the law, *stricto sensu*.’

In de wetgeving die in de M.A.-zaak aan de orde is, zijn minstens twee elementen van materieel terugwerkende kracht te ontdekken, die het EHRM kennelijk toelaatbaar acht. Het eerste element betreft dat de gewijzigde wetgeving ook van toepassing is op reeds bestaande optieovereenkomsten. Het EHRM merkt over de in het geding zijnde wetgeving in zijn algemeenheid op:

'In the Court's view the changes in the tax legislation which took effect on 1 January 1995 as such certainly fall within this margin despite the fact that they applied, as from the above-mentioned date, *even to existing stock option arrangements*' (cursivering MP).

Ook uit zaken waarin het niet om belastingheffing gaat, blijkt dat het EHRM het niet zonder meer als een bezwaar ziet wanneer nieuwe wetgeving ook van toepassing is op reeds bestaande overeenkomsten. In de Bäck-zaak merkt het EHRM bijvoorbeeld op dat 'neither the Convention nor its Protocols preclude the legislature from interfering with existing contracts', al overweegt het EHRM vervolgens wel dat een 'special justification' vereist is.¹⁶² En in de zaak Mellacher geeft het EHRM aan dat 'in particular in the field of rent control, (...) it must be open to the legislature to take measures affecting the further execution of previously concluded contracts in order to attain the aim of the policy adopted'¹⁶³ en achtte het EHRM de bij de betrokken verhuurders opgelegde verlaging van de huurprijs met zo'n 80% niet disproportioneel.

Het tweede element van materieel terugwerkende kracht van de wetswijziging in de M.A.-zaak is dat de wijziging meebrengt dat ook de in het verleden aangegroeide maar nog niet gerealiseerde winst op de opties tegen het hogere tarief wordt belast. Op dit element wordt niet uitdrukkelijk ingegaan, maar gelet op de uiteindelijke beslissing van het EHRM kan dat ook de toets van art. 1 Eerste Protocol EVRM doorstaan. Er is bovendien een overweging die dit tweede element wel raakt:

'[T]he Court considers that the applicants did not have an expectation protected by Article 1 of Protocol No. 1 that the tax rate would, at the time when they would have been able to draw benefits from the stock option programme according to the original terms of the programme, i.e. between 1 December 1998 and 31 January 2000, be the same as it was in 1994 when the applicants subscribed the bonds.'

Ik merk op dat in dit geval sprake is van een wijziging van het tarief. Het is de vraag of het EHRM anders zou oordelen indien het zou gaan om een radicale wijziging, te weten een verandering van volledig onbelast naar belast. Dit te meer omdat het EHRM in zijn overwegingen uitdrukkelijk had opgemerkt dat winst op de betreffende opties altijd belast zou zijn geweest, zij het onder het oude recht als vermogenswinst en niet als normaal inkomen. Deze vraag zou sterker spelen indien er geen element van grensverkenkend gedrag van belastingplichtigen aan de orde is. Zo is de zaak M.A. e.a. naar mijn mening niet zonder meer concludent voor de situatie waarin een bepaling met onmiddellijke werking, en zonder overgangsregel, zou worden ingevoerd die erin voorziet dat de verkoopwinst op een eigen woning voortaan in Box 1 wordt belast. Mogelijk dat het niet voorzien in een overgangsregel (zoals compartimentering) wel in strijd zou zijn met art. 1 Eerste Protocol EVRM.

162 EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (Bäck), r.o. 68. Vergelijk ook – zij het in het kader van de behandeling van een klacht over schending van art. 6 EVRM – EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (Papageorgiou), r.o. 37: 'in principle the legislature is not precluded from regulating by new provisions rights arising under laws previously in force', en EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (Scordino), r.o. 131: 'the legislator is not, in theory, prevented from intervening in civil cases to amend the existing legal position by means of an immediately applicable law.'

163 EHRM 19 december 1989, nr. 10522/83, 11011/84 en 11070/84 (Mellacher), r.o. 51.

Als de materieel terugwerkende kracht van een wetswijziging in strijd zou komen met art. 1 Eerste Protocol EVRM, dan zal het concept 'legitimate expectation' daarbij een belangrijke rol spelen.¹⁶⁴ Zoals hiervoor in D.4.5 al opgemerkt weegt het EHRM bij de proportionaliteitstoets in het algemeen mee of er een 'legitimate expectation' is die wordt aangetast. Een voorbeeld op het terrein van overgangsrecht is de zaak *Ásmundsson*.¹⁶⁵ Aan de orde was een wetswijziging als gevolg waarvan de belanghebbende zijn arbeidsongeschiktheidsuitkering, die hij bijna twintig jaar had genoten, volledig verloor. Het EHRM achtte dat disproportioneel, waarbij het meewoog dat de belanghebbende een 'legitimate expectation' had (namelijk dat zijn arbeidsongeschiktheid zou blijven worden beoordeeld op basis van zijn ongeschiktheid om zijn oude beroep uit te oefenen).¹⁶⁶ Uit de zaak *Ásmundsson* kan evenwel niet worden afgeleid dat belastingwetgeving met onmiddellijke werking snel in strijd zal zijn met art. 1 Eerste Protocol EVRM; integendeel. Nog afgezien van het feit dat de aantasting van het betrokken recht in de zaak *Ásmundsson* naar haar aard makkelijker in verband kan worden gebracht met de menselijke waardigheid dan de aantasting als gevolg van een doorsnee wijziging in het belastingrecht, is een kernpunt in de zaak namelijk dat slechts een absoluut en relatief klein aantal van de personen die de desbetreffende uitkering genoten, hun uitkering volledig verloren. Het EHRM sprak in dit verband over een schending van het gelijkheidsbeginsel, hetgeen het zwaar liet meewegen bij de proportionaliteitstoets van art. 1 Eerste Protocol EVRM.¹⁶⁷ Dat een verandering van wetgeving waardoor een sociale zekerheidsuitkering lager wordt, geenszins zonder meer een aantasting van art. 1 Eerste Protocol EVRM betekent, vindt bevestiging in de zaak *Goudswaard*, waarin het EHRM in het desbetreffende geval de overgang in Nederland van de Algemene Weduwen- en Wezenwet naar de Algemene nabestaandenwet sauveerde.¹⁶⁸ Zowel in de zaak *Goudswaard* als in de zaak *Ásmundsson* lijkt het EHRM overigens het budgettaire belang van de overheid dat met de wijziging is gediend, op zichzelf te accepteren als een relevant mee te wegen belang.¹⁶⁹

D.5 BEÏNVLOEDING WETGEVER VAN PROCEDURES

In deze paragraaf komt een bijzonder situatietype aan de orde. Dit betreft de situatie waarin de wetgever de uitkomst van een rechterlijke procedure beïnvloedt door middel van invoering van wetgeving. De reden waarom ik op dit situatietype inga, is dat de Nederlandse belastingwetgever soms reparatiewetgeving invoert naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad en aan deze reparatiewetgeving een vergaande terugwerkende kracht verleent (zie par. 11.17.4). Ik onderscheid grofweg twee varianten van het situatietype. De eerste variant is dat de wetgever *na afloop* van een procedure het resultaat beïnvloedt. De tweede variant is dat de wetgever *tijdens* een procedure wetgeving invoert die de uitkomst van de procedure beïnvloedt. Ik behandel de vraag of legislatief ingrijpen tijdens of na een procedure in overeenstemming is met het EVRM aan de hand van jurisprudentie van EHRM op het terrein van art. 6 EVRM. Weliswaar is art. 6 EVRM niet van toepassing in belastingzaken, maar om verschillende redenen is die jurisprudentie toch van belang.

D.5.1 Jurisprudentie art. 6 EVRM (toch) van belang voor belastingzaken

Volgens vaste rechtspraak van het ECRM en EHRM is art. 6 EVRM niet van toepassing op fiscale zaken voor zover het belastingheffing *sec* betreft.¹⁷⁰ Deze vaste, maar in de litera-

¹⁶⁴ Vgl. Popelier (2006), p. 20-21.

¹⁶⁵ EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*). Zie daarnaast ook bijv. EHRM 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (*Ambruosi*), r.o. 32. Vgl. ook HR 16 november 2001, NJ 2002/469, r.o. 6.2.2. en 7.3.

¹⁶⁶ EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*), r.o. 44.

¹⁶⁷ EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*), r.o. 43.

¹⁶⁸ EHRM 2 september 2005, EHRC 2005/109 (*Goudswaard*).

¹⁶⁹ EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (*Ásmundsson*), r.o. 42 en EHRM 2 september 2005, EHRC 2005/109 (*Goudswaard*). Zie ook EHRM 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (*Ambruosi*), r.o. 28.

¹⁷⁰ Zie Baker (2000), p. 306-308, en Stevens (2004), p. 21-22 voor jurisprudentieverwijzingen.

tuur stevig bekritiseerde,¹⁷¹ rechtspraak is door het – op grond van het Elfde Protocol – nieuw ingestelde Hof bevestigd in de zaak Ferrazzini,¹⁷² en daarin is naar mijn mening met het arrest Burden and Burden¹⁷³ geen verandering gekomen.¹⁷⁴ Toch is niet steeds duidelijk dat art. 6 EVRM niet van toepassing is in belastingzaken. Behalve dat het EVRM wellicht een naar nationaal recht getypeerde belastingzaak gelet op de aard van de belasting niet steeds als zodanig zal aanmerken,¹⁷⁵ is enigszins onduidelijk onder welke omstandigheden geschillen over terugvordering van belasting wellicht toch onder het toepassingsbereik van art. 6 EVRM vallen. Hiervoor (D.3.2) is reeds de National & Provincial Building Society c.s.-zaak aan de orde gekomen, waarin het om terugvordering van belasting ging en art. 6 EVRM toch van toepassing werd geacht.¹⁷⁶ Anderzijds is er een zaak waarin het ook om terugvordering van belasting ging, maar art. 6 EVRM niet van toepassing werd geacht; doorslaggevend was daarbij waarschijnlijk dat het verzoek om terugvordering gebaseerd was op een zekere interpretatie van de belastingwetgeving en het nationale geschil derhalve betrekking had op de belastinggrondslag.¹⁷⁷ Zoals hiervoor ook aangegeven lijkt in de National & Provincial Building Society c.s.-zaak sterk van belang te zijn dat het desbetreffende geschil naar het betreffende nationale recht civielrechtelijk van aard is. Dit staat echter weer enigszins op gespannen voet met de zaak Stere, waarin het EHRM oordeelde dat art. 6 EVRM niet van toepassing was en in dat verband overwoog: ‘even though the dispute was referred to the civil courts, it concerned the tax liability (...). Accordingly, (...) the Court considers that the subject of the dispute was essentially a matter of public law and more specifically tax litigation.’¹⁷⁸ Toch lijkt de verklaring voor het feit dat in de National & Provincial Building Society c.s.-zaak art. 6 EVRM van toepassing werd geacht, gevonden te moeten worden in het feit dat het EHRM van oordeel was dat het desbetreffende geschil naar haar aard civielrechtelijk was.¹⁷⁹ Hoe dan ook: dat art. 6 EVRM soms wel van toepassing is op terugvordering van belasting, en niet op belastingheffing zelf, is weinig bevredigend en niet gemakkelijk te verklaren.¹⁸⁰

Ondanks dat art. 6 EVRM niet van toepassing is op zuivere belastingzaken ga ik hierna toch in op de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot art. 6 EVRM over de situatie waarin de wetgever een rechterlijke procedure beïnvloedt door middel van invoering van wetgeving. Behalve dat – zoals hiervoor gezien – sommige belastinggeschillen wellicht toch onder het toepassingsbereik van art. 6 EVRM vallen, zijn hiervoor nog twee andere redenen. De eerste reden is dat er sterke aanwijzingen zijn dat de oordelen met betrekking tot art. 6 EVRM en art. 1 Eerste Protocol EVRM hetzelfde zullen zijn met betrekking tot een situatie van legislatief ingrijpen: wanneer een schending van art. 6 EVRM wordt geconstateerd, wordt er veelal ook geconcludeerd dat er een schending van art. 1 Eerste

171 Zie bijv. Langereis (2000), p. 162, Bender en Douma (2003) en Stevens (2004).

172 EHRM 12 juli 2001, BNB 2005/222 (Ferrazzini). Opgemerkt zij dat de *dissenting opinion* door maar liefst zes van de zeventien rechters werd onderschreven.

173 EHRM 29 april 2008, NJ 2008/306 (Burden and Burden).

174 Zie voor een andere opvatting Kruijer (2008) waarop ik heb gereageerd in Pauwels (2008).

175 Wellicht valt bijvoorbeeld de baatbelasting wel onder art. 6 EVRM gelet op de zaak EHRM 13 juli 2006, FED 2006/105 (Stork); zie hierover nader de aantekening van Thomas in FED 2006/105.

176 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (National & Provincial Building Society c.s.). Zie daarnaast ook bijv. ECRM 20 oktober 1992, nr. 13120/87 (D.C.), r.o. 20-26, en ECRM 24 oktober 1995, nr. 25564/94 (Filippello), in welke beide zaken kennelijk zelfs het desbetreffende geschil in de nationale procedure was uitgevochten voor de fiscale rechter.

177 ECRM 27 november 1996, nr. 30601/96 (Riccardo D’Andrea).

178 EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (Stere), r.o. 29-30. In deze zaak was overigens het in geding zijnde belastingbedrag nog niet betaald door de belanghebbende.

179 Dit vindt ook steun in de opinie van het ECRM voor deze zaak waarin bijvoorbeeld over een ‘classic private law action’ wordt gesproken (ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (National & Provincial Building Society c.s.), r.o. 64 en 99-101).

180 Vgl. Bender en Douma (2003), p. 912, Stevens (2004), p. 25 en Van Dijk e.a. (2006), p. 528, alsmede Baker (2000), p. 309-310: ‘it seems extremely hard to justify in principle the inapplicability of Article 6 to ordinary tax proceedings while an action to recover overpaid tax (...) or to annul a tax assessment might all be regarded as the determination of civil rights and obligations.’

Protocol EVRM is,¹⁸¹ en wanneer het EHRM oordeelt dat art. 6 EVRM niet is geschonden, is er ook geen sprake van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM.¹⁸² Het EHRM haalt bovendien soms in het kader van toetsing aan art. 1 Eerste Protocol EVRM rechtspraak aan die betrekking heeft op art. 6 EVRM.¹⁸³ De tweede reden ligt in het verlengde. Het EHRM plaatst de problematiek van legislatief ingrijpen in het licht van de *equality of arms*, de *rule of law*, rechtszekerheid, de *separation of powers* en de *notion of fair trial*.¹⁸⁴ Aangezien het hier gaat om fundamentele rechtsbeginselen en rechtsstatelijke uitgangspunten, meen ik dat de belastingwetgever, ondanks dat zij juridisch-technisch niet aan art. 6 EVRM is gebonden, zich wel normatief door de jurisprudentie zou moeten laten leiden (vergelijk par. 3.6).

D.5.2 Variant 1: ingrijpen na afloop van een procedure

Relevant in verband met de eerste variant is dat het EHRM het belang onderstreept dat geen inbreuk wordt gemaakt op onherroepelijke beslissingen: 'One of the fundamental aspects of the rule of law is the principle of legal certainty, which requires, among other things, that where the courts have finally determined an issue, their ruling should not be called into question (...). Legal certainty presupposes respect for the principle of *res judicata* (...), that is the principle of the finality of judgments.'¹⁸⁵ Aan de ene kant betekent dit dat onherroepelijke beslissingen daadwerkelijk dienen te worden uitgevoerd.¹⁸⁶ Aan de andere kant van de medaille brengen de *rule of law* en de rechtszekerheid mee dat er geen plaats is voor heropening, voor een 'review of a final and binding judgment merely for the purpose of obtaining a rehearing and a fresh determination of the case.'¹⁸⁷ Heropening kan wel mogelijk zijn indien er nieuwe feiten zijn ontdekt¹⁸⁸ of indien er zwaarwegende belangen zijn zoals in het geval van rechterlijke fouten ('errors')¹⁸⁹ of in het geval een derbelanghebbende wiens rechten ernstig worden aangetast door de uitspraak, niet was uitgenodigd voor de procedure.¹⁹⁰ Daarentegen verzetten de rechtszekerheid en de *equa-*

181 Bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), EHRM 28 maart 2000, nr. 41209/98 (*Georgiadis*), EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*), EHRM 18 november 2004, nr. 69529/01 (*Pravednaya*), EHRM 13 oktober 2005, nr. 66543/01 (*Vasilyev*), EHRM 6 december 2005, EHRC 2006/17 (*Popov*), EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), EHRM 5 juli 2007, nr. 73294/01 (*Kumkin*). Vgl. ook de zaak EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), waarin het EHRM na te hebben geoordeeld dat art. 1 Eerste Protocol EVRM was geschonden, het niet meer nodig vond om nog aan art. 6 EVRM te toetsen. In een *dissenting opinion* en een *separate opinion* stelden enkele rechters dat wel nog aan art. 6 EVRM zou moeten worden getoetst, waarna zij aangaven dat er ook sprake was van een schending van art. 6 EVRM. In de zaak EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), kwam art. 6 EVRM evenmin aan de orde en werd in een *separate opinion* gesteld dat de redenen waarom een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM aanwezig werd geacht door het EHRM, op gelijke wijze gelden voor art. 6 EVRM.

182 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (*Gorraiz*) en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*).

183 Zie bijv. de belastingzaak EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 53, alsmede EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 39, EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (*Lecarpentier*), en EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*), r.o. 83-84.

184 Zie bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 46, EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 57, en EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 33 en 42-44.

185 EHRM 6 december 2005, EHRC 2006/17 (*Popov*), r.o. 44-45. Zie ook de belastingzaken EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (*Stere*), r.o. 53-56, en EHRM 3 augustus 2006, nr. 21351/03 (*Stingaciu et Tudor*), r.o. 39, beide in verband met art. 1 Eerste Protocol EVRM.

186 Bijv. EHRM 7 mei 2002, EHRC 2002/49 (*Burdov*), r.o. 34.

187 EHRM 6 december 2005, EHRC 2006/17 (*Popov*), r.o. 45. Zie ook EHRM 18 november 2004, nr. 69529/01 (*Pravednaya*), r.o. 24-33, EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 33, EHRM 5 juli 2007, nr. 73294/01 (*Kumkin*), r.o. 25-37, en EHRM 31 juli 2008, JB 2008/214 (*Protsenko*), r.o. 25.

188 EHRM 5 juli 2007, nr. 73294/01 (*Kumkin*), r.o. 26.

189 EHRM 18 november 2004, nr. 69529/01 (*Pravednaya*), r.o. 25.

190 EHRM 31 juli 2008, JB 2008/214 (*Protsenko*), r.o. 29-33.

lity of arms zich tegen heropening wegens het ('nieuwe') feit dat wetgeving met terugwerkende kracht is ingevoerd.¹⁹¹ Kort en goed is de strekking van de jurisprudentie: een onherroepelijke beslissing van een rechter dient te worden uitgevoerd.¹⁹²

D.5.3 Variant 2: ingrijpen tijdens een procedure ('legislatieve interventie')

Bij de tweede variant, het ingrijpen van de wetgever tijdens een procedure ('legislatieve interventie'), is de Zielinski-zaak leidend.¹⁹³ In die zaak formuleerde het EHRM als uitgangspunt dat 'the principle of the rule of law and the notion of fair trial enshrined in Article 6 preclude any interference by the legislature – other than on compelling grounds of the general interest – with the administration of justice designed to influence the judicial determination of a dispute.'¹⁹⁴ In andere zaken is meer expliciet benadrukt dat dit zeker geldt wanneer de overheid belanghebbende is.¹⁹⁵ Aanvankelijk ontbrak in jurisprudentie van het EHRM, zoals in Stran Greek Refineries-zaak, de zinsnede 'other than on compelling grounds of the general interest',¹⁹⁶ waardoor er mede gelet op de term 'any interference' ogenschijnlijk een *absoluut verbod* was op legislatief ingrijpen gedurende procedures. Het heeft er alle schijn van dat de National & Provincial Building Society c.s.-zaak het EHRM heeft doen realiseren dat een dergelijk absoluut verbod te stringent is.¹⁹⁷

In de belastingzaak National & Provincial Building Society c.s., die eerder (D.3) aan de orde is geweest in verband met art. 1 Eerste Protocol EVRM, ging het om wetgeving waaraan terugwerkende kracht werd verleend om te voorkomen dat belastingplichtigen gebruik konden maken van een bepaalde lacune in de wetgeving. Deze wetgeving was ook van toepassing op lopende procedures. Opvallend in deze zaak is ten eerste het uiteindelijke oordeel. Ondanks dat het EHRM expliciet onderkende dat de ingevoerde wetgeving het effect had dat aan de belanghebbenden de kans om de procedure te winnen werd ontnomen ('deprive'), oordeelde het – anders dan het ECRM¹⁹⁸ – dat art. 6 EVRM niet was geschorren.¹⁹⁹

Anders dan in de eerdere Stran Greek Refineries-zaak waar als invalshoeken worden gehanteerd 'the principle of the rule of law and the notion of fair trial', benadert het EHRM de zaak vanuit de 'right to a court' als gewaarborgd door art. 6 EVRM. Het EHRM geeft aan dat dit recht niet absoluut is en onderworpen kan zijn aan beperkingen, waarbij een lidstaat een 'certain margin of appreciation' toekomt.²⁰⁰ Vereist is minstens dat de beperkingen een legitiem doel hebben en proportioneel zijn. Hier maakt het EHRM derhalve al ruimte om af te wijken van het ogenschijnlijk in zijn eerdere rechtspraak, in verband met 'the principle of the rule of law and the notion of fair trial', geformuleerde verbod van legislatief ingrijpen tijdens lopende procedures.

191 EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 42-44.

192 Een en ander houdt niet in dat de in een onherroepelijke beslissing vastgestelde rechtspositie niet door verandering van wetgeving mag worden gewijzigd voor de toekomst; vgl. EHRM 13 oktober 2005, nr. 66543/01 (*Vasilyev*), r.o. 42 en EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (*Bulgakova*), r.o. 41.

193 Zie over deze variant ook Jasiak (2008).

194 EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 57. Zie ook bijv. EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 61 en EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 126.

195 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 46-50, de belastingzaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112, en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 71.

196 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 49.

197 Vgl. annotator AWH in JB 1998/1 en Van Dijk e.a. (2006), p. 592.

198 ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 105-106 met verwijzing naar de Stran Greek Refineries-zaak.

199 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 106-107.

200 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 105. Zie ook EHRM 9 oktober 2003, nr. 61237/00 (*Acimovic*), r.o. 28-29.

De gedachte zou kunnen opkomen dat de National & Provincial Building Society c.s.-zaak als een atypisch geval dient te worden gezien.²⁰¹ Aanleiding hiervoor zou kunnen zijn de indruk dat in die zaak heeft meegewogen dat het EHRM ogenschijnlijk weinig waardering kon opbrengen voor het gedrag van de belanghebbenden.²⁰² Daarnaast oordeelt het EHRM in andere zaken waarin sprake is van een interveniërende overheid, veelal wél dat er sprake is van een schending van art. 6 EVRM.²⁰³ Toch moet aan de National & Provincial Building Society c.s.-zaak een bredere betekenis worden toegekend. Ten eerste stelde het EHRM in die zaak in zijn algemeenheid: '[h]owever, article 6 § 1 cannot be interpreted as preventing any interference by the authorities with pending legal proceedings to which they are a party',²⁰⁴ hetgeen zijn invloed heeft gehad – zoals hiervoor gezien – op de Zielinski-formule en dan ook in latere rechtspraak is herhaald.²⁰⁵ Bovendien zijn er nadien nog andere zaken geweest waarin het EHRM oordeelde dat de betreffende wettelijke interventie niet in strijd was met art. 6 EVRM.²⁰⁶

Welke zijn nu factoren die van belang zijn bij de beoordeling of legislatieve interventie al dan niet in strijd is met art. 6 EVRM? Ten eerste is een belangrijk punt of de interventie ertoe leidt dat zij 'effectively exclude[s] any meaningful examination' door de rechter wanneer de zaak wordt voortgezet aangezien de beslissing van de rechter 'becomes inevitable' door de desbetreffende nieuwe wet.²⁰⁷ Wanneer na de invoering van de desbetreffende wet nog open ligt hoe de zaak wordt beslist, zal er minder snel sprake zijn van een schending van art. 6 EVRM.²⁰⁸

Ten tweede komt in de rechtspraak naar voren dat van belang zijn de 'timing and the manner of adoption' van de wetgeving²⁰⁹ en of voorzienbaar is dat de belanghebbende

201 Opvallend punt is bijvoorbeeld ook dat in de Zielinski-zaak waarin de litigieuze wetgeving uitdrukkelijk niet van toepassing was op onherroepelijke beslissingen, het EHRM nog opmerkte dat 'no distinction can validly be made between the applicants according as they had or had not obtained a final decision on the merits' (EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 59). In de National & Provincial Building Society c.s.-zaak maakte de wetgeving ook een dergelijk onderscheid, maar accepteerde het EHRM het onderscheid wel; het beroep op het gelijkheidsbeginsel (art. 14 EVRM) werd althans verworpen (r.o. 84-92 en 114-119).

202 Getuige frases als 'launched their proceedings (...) in order to take advantage of the loophole', 'substantial amount of already collected revenue to be lost on a technicality', 'those proceedings must be considered to have been attempt to benefit from the vulnerability of the authorities' situation', en 'the applicant societies in their efforts to frustrate the intention of the Parliament'.

203 Bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (*Papageorgiou*), EHRM 7 november 2000, nr. 39374/98 (*Anagnostopoulos*), EHRM 28 juni 2001, nr. 38703/97 (*Agoudimos*), EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*), EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 126, en EHRM 11 april 2006, EHRC 2006/70 (*Cabourdin*). Zie tevens de *dissenting opinions* in de zaken EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*) en EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*), in welke zaken art. 6 EVRM inhoudelijk niet aan de orde kwam.

204 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112.

205 EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), r.o. 61, EHRM 9 oktober 2003, nr. 61237/00 (*Acimovic*), r.o. 31, en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 71.

206 EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (*Gorraiz*) en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*). Vgl. ook EHRM 9 oktober 2003, nr. 61237/00 (*Acimovic*), waarin het EHRM het wettelijke ingrijpen tijdens een lopende procedure op zich sauveerde (r.o. 28-35), zij het toch concludeerde dat art. 6 EVRM was geschonden omdat de procedure werd aangehouden en het te lang duurde voordat de autoriteiten de regeling hadden getroffen, leidend tot te veel onzekerheid (r.o. 39-41).

207 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 49. Zie ook EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (*Papageorgiou*), r.o. 38: de betreffende wetgeving 'made carrying on with the litigation pointless', en vergelijkbaar bijv. EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*), r.o. 26.

208 Vgl. EHRM 9 oktober 2003, nr. 61237/00 (*Acimovic*), r.o. 30-35.

209 Bijv. EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 47. Zie ook EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (*Papageorgiou*), r.o. 38, EHRM 28 juni 2001, nr. 38703/97 (*Agoudimos*), r.o. 31, en EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (*Smokovitis*).

zonder die interventie de procedure zou winnen.²¹⁰ In bijvoorbeeld de zaak Zielinski achtte het EHRM van belang bij zijn oordeel dat art. 6 EVRM was geschonden, dat de betreffende wetgeving pas werd ingevoerd nadat een lagere rechter in het voordeel van de belanghebbende had beslist, en dat de wetgeving feitelijk inhoudelijk de positie bekrachtigde die de overheid tijdens de lopende procedure innam.²¹¹ In de *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak woog het EHRM bij zijn oordeel dat art. 6 EVRM niet geschonden was, mee dat 'the judicial review proceedings launched (...) had not even reached the stage of an inter partes hearing.'²¹²

Relevante factoren zijn waarschijnlijk ook het soort rechtsgebied en de aard van het betrokken recht van de burger.²¹³ Zo merkte het EHRM in de *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak terloops op: 'in the tax sector, an area where recourse to retrospective legislation is not confined to the United Kingdom',²¹⁴ hetgeen erop duidt dat voor de sanctionering van het legislatieve ingrijpen tevens relevant werd geacht dat terugwerkende kracht op het gebied van belastingrecht niet een uitzonderlijk fenomeen is. Ook in de zaak Gorraiz klinkt de relevantie van het soort rechtsgebied door.²¹⁵ In die zaak komt tevens en daarmee samenhangend naar voren, dat de aard van het recht van de burger van belang is: op het terrein van ruimtelijke ordening zijn rechten 'of a different nature which are essentially evolutive. (...) the Court takes the view that the State's margin of appreciation is greater than when exclusively civil rights are at stake.'²¹⁶

Voorts is van belang in verband met de (beoordeling van de) proportionaliteit van de belangenafweging (welke toets naar mijn mening impliciet plaatsvindt bij de vaststelling of er al dan niet sprake is van een '*compelling ground of general interest*') de mate waarin de wetgeving ingrijpt op het resultaat van de procedure. Is de ingreep beperkt (gaat het niet om een volledige ontneming), dan is de ingreep eerder gerechtvaardigd.²¹⁷

De vraag rijst of relevant is welke graad van 'algemeenheid' de betreffende interveniërende wetgeving heeft. Een en ander lijkt mij nog niet duidelijk te liggen. Enerzijds zijn er zaken waarin het EHRM concludeert dat art. 6 EVRM is geschonden, terwijl de betreffende wetgeving invloed heeft op een relatief groot aantal geschillen.²¹⁸ Anderzijds weegt het EHRM in de *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak ten gunste van het ingrijpen mee dat de wetgeving als doel had om de originele intentie van het parlement te herstellen voor alle belastingplichtigen binnen die groep en dat derhalve de betrokken

210 EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (*Papageorgiou*), r.o. 38.

211 EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 58. Vergelijk voor het belang van het laatste aspect ook EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 67.

212 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112. Ook in EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*) woog ten positieve mee dat de procedures van de betrokken belanghebbende nog niet ver gevorderd waren op het moment dat de wettelijke ingreep plaatsvond (vgl. r.o. 64, 67 en 71).

213 Vgl. AWH in JB 1998/1 en Popelier (2006), p. 19.

214 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112.

215 Het EHRM sauveerde het desbetreffende legislatieve ingrijpen en merkt als relevant aan dat de 'dispute (...) concerned regional development plans, a sphere in which an amendment or change to legislation following a judicial decision is generally accepted and practised' (EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (*Gorraiz*), r.o. 70).

216 EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (*Gorraiz*), r.o. 70.

217 Vgl. EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 86.

218 Bijv. EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (*Papageorgiou*), en EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*).

belanghebbenden niet 'the particular targets' waren.²¹⁹ Verder benadrukt het EHRM in sommige zaken waarin het concludeert dat er sprake is van een schending van art. 6 EVRM, uitdrukkelijk dat de bestreden wetgeving gericht was op de betrokken belanghebbende.²²⁰ Tegenover deze laatste twee punten staat dat het EHRM soms juist expliciet het argument dat de wetgeving niet was gericht op een bepaalde procedure tegensprekt door op het effect te wijzen dat de lopende procedures werden 'gefrustreerd'.²²¹ Bij het voorgaande merk ik terzijde op dat ik me niet aan de indruk kan onttrekken dat het antwoord van het EHRM op de vraag of de betrokken klagers 'the particular targets' waren van de aan de orde zijnde wetgeving, enigszins beïnvloed wordt door (en meebuigt met) het uiteindelijk oordeel of er al dan niet een schending is van art. 6 EVRM.²²² Ik neig naar de conclusie (i) dat wanneer het EHRM vaststelt dat de betreffende wetgeving specifiek gericht is op de beïnvloeding van bepaalde procedures, er al snel sprake zal zijn van een schending van art. 6 EVRM, en (ii) dat wanneer de betreffende wetgeving niet specifiek gericht is op de beïnvloeding van bepaalde procedures, dat geenszins zonder meer betekent dat er geen sprake is van schending van art. 6 EVRM want er moet nog wel een voldoende rechtvaardiging zijn voor de beïnvloeding.

Tot slot de vraag welke belangen zouden kunnen kwalificeren als 'compelling grounds of the general interest'. Uit de belastingzaak *National & Provincial Building Society c.s.* blijkt dat het belang van reparatie van een lacune in de wetgeving teneinde de originele intentie van het parlement te herstellen, een 'compelling ground' kan zijn, althans ten faveure van de legislatieve interventie meeweegt.²²³ Daarnaast is in die zaak van belang dat, naar het oordeel van het EHRM, de betrokken belanghebbenden er in de desbetreffende omstandigheden *niet* zonder meer op konden vertrouwen dat er *niet* ingegrepen zou worden.²²⁴ Het belang of de legislatieve interventie (on)voorzienbaar was, komt ook in de zaak *Zielinski* naar voren.²²⁵ De voorzienbaarheid van een legislatieve interventie kan evenwel naar

219 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 111. Ook in de zaak – zij het in het kader van art. 1 Eerste Protocol EVRM – EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (*Saliba*), r.o. 40 werd ogenschijnlijk doorslaggevend geacht dat de desbetreffende wetwijziging niet 'aimed' was op de beïnvloeding van de procedure tegen belanghebbende. Een variant is te vinden in de zaak EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (*Gorraiz*), r.o. 72, waarin van groot belang was voor het oordeel van niet-schending van art. 6 EVRM dat betreffende wetgeving 'was certainly not intended to remove jurisdiction from the (...) courts' en niet was aangenomen 'for the purpose of circumventing the principle of the rule of law', nadat het EHRM al eerder had geoordeeld dat de wetgeving niet *ad personam* was (r.o. 57). Vgl. voorts EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), r.o. 64.

220 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis*), r.o. 47.

221 EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 130. Vergelijk ook de *dissenting opinion* in de zaak EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (*Maurice*) – in welke zaak art. 6 EVRM inhoudelijk niet aan de orde kwam –: 'While it is true that (...) the impugned legislation in the present case did not target particular litigation, this is not in our view decisive. Of greater significance is the fact that the contested provisions manifestly had the aim, and the effect, of radically altering the applicable compensation rules and were, by their express terms, designed to apply to all pending judicial proceedings, including those of the applicants, in which no irrevocable decision had been taken on the principle of compensation.'

222 Illustratief is de *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak, waarin het EHRM geen schending van art. 6 EVRM constateerde. Waar het EHRM overwoog dat de betrokken belanghebbenden niet 'the particular targets' waren, had het ECRM juist overwogen dat 'it is apparent from both the timing of the legislation and from the retrospective character of the provisions that they were introduced in response to the proceedings brought against the Revenue and were in large measure intended to put an end to those proceedings' (ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 105).

223 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 110. Zie ook EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 67-71. Vergelijk ook *a contrario* EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 59.

224 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 111-112. In vergelijkbare zin EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 69 en 71.

225 EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 59.

mijn mening naar haar aard geen ‘compelling ground of the general interest’; voorzienbaarheid zelf is immers geen belang (vergelijk bijlage C.4). De rol van de (on)voorzienbaarheid lijkt mij dan ook vooral te zijn dat zij kan worden meegewogen bij de belangenafweging: naarmate het legislatieve ingrijpen meer onvoorzienbaar is, dient de ‘ground of the general interest’ zwaarder te wegen. De vraag of budgettaire belangen van de overheid een rechtvaardiging kunnen vormen voor legislatief ingrijpen, lijkt op het eerste gezicht negatief te moeten worden beantwoord. Het EHRM laat echter wel ruimte: ‘*qu’en principe un motif financier ne permet pas à lui seul de justifier une telle intervention législative*’ (cursivering MP).²²⁶ Het is bovendien de vraag of (i) het budgettaire belang in het geheel niet meegenomen kan worden bij de beoordeling van de belangenafweging, en (ii) of het budgettaire belang niet toch, dan wel eerder, meegewogen kan worden indien een belastinggeschil aan de orde is. In de ‘civiele belastingzaak’ *National & Provincial Building Society c.s.*-zaak woog het EHRM het budgettaire belang van de overheid namelijk wel mee.²²⁷ Voorts lijkt het EHRM in die zaak het belang van (rechts)zekerheid mee te wegen.²²⁸ Blijken de *Zielinski*-zaak is het bestaan van verschillende conflicterende beslissingen van lagere rechters op zich geen geldige reden voor legislatieve inmenging in lopende procedures.²²⁹ Het lijkt mij overigens dat geen limitatieve opsomming kan worden gegeven van welke de ‘compelling grounds of the general interest’ kunnen zijn.²³⁰

D.6 NATIONALE JURISPRUDENTIE

D.6.1 Formeel terugwerkende kracht

De Nederlandse rechtspraak sluit op de rechtspraak van het EHRM aan in de zin dat de Hoge Raad nog *niet* heeft geoordeeld dat belastingheffing op basis van belastingwetgeving die formeel terugwerkende kracht heeft, in strijd is met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Ik heb de volgende zaken getraceerd.

- HR 11 juni 1997, BNB 1997/396 met betrekking tot de wet van 3 juli 1991, Stb. 365 inzake de temporisering van uitbetaling van de investeringsbijdragen in het kader van de WIR. De Hoge Raad gaat niet expliciet in op art. 1 Eerste Protocol EVRM, maar oordeelt dat er geen sprake is van een schending van enig in het EVRM gegarandeerd recht.²³¹
- HR 24 augustus 1999, BNB 1999/439 met betrekking tot de wet van 18 december 1995, Stb. 659 inzake constructies met onroerend goed op het terrein van de omzetbelasting. In deze zaak werd weliswaar geen expliciet beroep gedaan op art. 1 Eerste Protocol EVRM, de Hoge Raad achtte kennelijk geen schending van dat artikel aanwezig nu hij

²²⁶ EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (*Aubert*), r.o. 83 met verwijzing naar EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 59. Zie ook bijv. EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (*Lecarpentier*), r.o. 47, EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 132, en EHRM 11 april 2006, EHRC 2006/70 (*Cabourdin*), r.o. 36-37.

²²⁷ EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112: ‘(...) the authorities in the instant case had even more compelling public-interest motives to make the applicant societies’ (...) proceedings unwinable (...). The challenge to the Treasury Orders created uncertainty over the substantial amounts of revenue collected from 1986 onwards (...).’ Vgl. ook Popelier (2006), p. 18.

²²⁸ EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112. Vgl. ook EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*), r.o. 64, en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 87.

²²⁹ EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 59.

²³⁰ Vgl. Jasiak (2008), p. 105. Zo oordeelde het EHRM in EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (*Forrer-Niedenthal*) dat de betreffende wetgeving gerechtvaardigd was gelet op het algemeen belang dat de geschillen die waren ontstaan na de eenwording van West- en Oost-Duitsland, zouden worden geschikt mede met het oog op de vrede en rechtszekerheid in Duitsland (r.o. 64).

²³¹ Ook BNB-annotator Feteris geeft aan dat het oordeel impliceert dat de Hoge Raad de terugwerkende kracht niet in strijd acht met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Zie overigens par. 5.3.2 over de vraag of bij deze wetgeving wel sprake was van terugwerkende kracht.

juist achtte het oordeel van het Hof dat geen sprake was van strijd met enige een ieder verbindende bepaling.

- HR 8 februari 2002, BNB 2002/137 met betrekking tot de wet van 18 december 1995, Stb. 659 inzake de heffing van overdrachtsbelasting bij verkrijging van economisch eigendom.²³² De Hoge Raad kent vooral belang toe aan het feit dat de terugwerkende kracht beperkt was tot het tijdstip waarop het voornemen tot wetswijziging bekend was gemaakt. Opgemerkt zij dat A-G Wattel in zijn conclusie bij dit arrest eveneens van mening is dat er geen sprake is van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM, en als relevante omstandigheden bij de proportionaliteitstoets noemt dat (i) de reparatiewet gelijke fiscale behandeling van economisch en maatschappelijk gelijke gevallen bewerkstelligt, (ii) de reparatiewet vooral oneigenlijke, gekunstelde constructies treft die uitsluitend gericht zijn op belastingbesparing, (iii) dat reparatie voorzienbaar was voor de burger en (iv) de terugwerkende kracht dient ter vermindering van onwenselijke aankondigingseffecten en (v) de belanghebbende de heffing had kunnen vermijden zonder enig (niet-fiscaal) effect.
- HR 12 september 2003, BNB 2003/352 met betrekking tot de wet van 15 mei 1998, Stb. 267 inzake de verduidelijking verzekerings- en premieplicht. Deze wet was ingevoerd met een vergaande terugwerkende kracht naar aanleiding van een onverwacht arrest van de Hoge Raad. De uitspraak van het Hof dat er onder andere geen schending was van art. 1 Eerste Protocol EVRM werd door de Hoge Raad niet gecasseerd zonder expliciete motivering met betrekking tot art. 1 Eerste Protocol EVRM.²³³ A-G Wattel was in zijn conclusie voor HR 28 februari 2001, BNB 2001/198 wel expliciet ingegaan op de verhouding met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Hij concludeert dat de vordering van de belanghebbende uit onverschuldigde betaling van een premie weliswaar een ‘possession’ is en dat er sprake is van een aantasting van het eigendomsrecht, maar dat er geen sprake is van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Aan de proportionaliteitstoets is voldaan; als relevante omstandigheden noemt de advocaat-generaal onder andere dat (i) tot aan het arrest zeer weinig belanghebbenden de verwachting zullen hebben gehad dat zij geen premie verschuldigd zouden zijn, (ii) er niet alsnog iets geheven werd wat nog niet geheven was; het gaat om het voorkomen van een ‘windfall profit’, (iii) redelijkerwijs niet te verwachten viel dat de regering na het arrest niet zou ingrijpen; snelle ongedaanmaking viel juist te verwachten en te voorzien, (iv) het geenszins onredelijk is om de samenhang te bewaren tussen het genot en de lasten van de verzekering, (v) het arrest niet direct voorzienbaar was voor zowel de overheid als de belanghebbende, (vi) de overheid relatief snel reageerde, (vii) daarmee de belanghebbende relatief slechts kort verwachtingen kon hebben gehad op grond van het arrest en (viii) er onzekerheid is of er in materiële zin überhaupt sprake is van terugwerkende kracht, i.e. of het niet slechts een zuivere verduidelijking betreft.
- HR 1 april 2005, BNB 2005/227 met betrekking tot de wet van 14 december 2000, Stb. 567 inzake de beperking van de landbouwvrijstelling.²³⁴ De Hoge Raad ging vooral in op de overeenkomsten en verschillen met de M.A.-zaak.
- HR 11 juni 2004, BNB 2005/150 met betrekking tot de wet van 13 december 1996, Stb. 652 inzake turbovennootschappen. De Hoge Raad wijst het cassatieberoep af tegen de uitspraak van het Hof (art. 81 Wet RO), waarin impliciet het beroep van belanghebbende op schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM was verworpen.
- Geen arrest van de Hoge Raad, maar wel een belastingachtige zaak is CBB 4 juni 2008, AB 2008/345, inzake een productschapsheffing die de CBB als een belasting

²³² Zie eerder al HR 12 mei 1999, Infobulletin 1999/506, waarin zonder nadere motivering werd verworpen het cassatieberoep tegen de beslissing van Hof Arnhem dat er geen sprake was van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM.

²³³ Zie voorts HR 19 december 2003, BNB 2004/92, r.o. 3.5, en eerder impliciet HR 31 januari 2003, BNB 2003/152.

²³⁴ Overigens ontleen ik aan Schuiver-Bravenboer (2007b), p. 1114 dat de belanghebbende vervolgens een klacht bij het EHRM heeft ingediend, die niet-ontvankelijk is verklaard omdat het EHRM haar kennelijk ongegrond achtte.

beschouwde. Aan de orde was reparatiewetgeving naar aanleiding van een uitspraak van de CBB, welke wetgeving erin voorzag dat, in afwijking van het recht dat van toepassing was vóór haar inwerkingtreding, bepaalde verordeningen niet op een bepaalde grond onverbindend zijn. Deze wetgeving was ook van toepassing op lopende procedures. De CBB nam de National & Provincial Building Society-zaak als uitgangspunt en oordeelde dat niet ieder redelijke grond ontbreekt voor de afweging die de wetgever heeft gemaakt. Daarbij werd onder meer relevant geacht dat (i) de wetgever voldoende snel had gereageerd, (ii) een formeel gebrek aan de orde was, (iii) belanghebbenden konden aannemen dat voor het Productschap een financieel probleem ontstond, en (iv) er niet zozeer sprake zou zijn van een gerechtvaardigde compensatie voor een gebrek van de regelgeving, maar van een onverwachte meevaller.

- HR 16 januari 2009, NTFR 2009/249 met betrekking tot de wet van 16 december 2004, Stb. 657 waarmee werd bewerkstelligd dat uitkeringen op grond van een pensioenregeling van een internationale organisatie in Box 1 werden belast (terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001). A-G Van Ballegooijen achtte art. 1 Eerste Protocol EVRM niet geschonden omdat een reparatie van een technische fout aan de orde was, en wees er bovendien op dat indien de wijziging niet had plaatsgevonden ook belastingheffing (namelijk in Box 3) had plaatsgevonden. Ook de Hoge Raad oordeelde dat van een buitensporige last geen sprake was, omdat slechts een betrekkelijk gering gedeelte van het pensioen wordt getroffen, terwijl geen box 3-heffing meer plaatsvindt.

De Hoge Raad heeft in een geval waarin terugwerkende kracht van wetgeving aan de orde is, derhalve nog nimmer geoordeeld dat er sprake is van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Een feitenrechter heeft dit echter wel gedaan; reden om deze uitspraak nader te analyseren.

De uitspraak is van Hof Den Haag met betrekking tot de formeel terugwerkende kracht van de wet die het zogenoemde aankoopkosten deelnemingen-arrest repareerde (zie over deze wet par. 4.4.1).²³⁵ Na het arrest had de betrokken belastingplichtige door een herziene aangifte in te dienen aanspraak gemaakt op aftrek van aankoopkosten deelnemingen, die zij in een eerder jaar had geactiveerd. Door de reparatiewetgeving zou deze belanghebbende die aanspraak echter niet kunnen effectueren. Het hof oordeelde (i) dat belanghebbende een 'claim' had die kwalificeerde als 'possession' in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM en (ii) dat er geen rechtvaardigingsgrond was voor de inbreuk op het eigendomsrecht, omdat (a) er, anders dan in de zaak M.A., geen sprake was van onaanvaardbare *tax planning*, (b) de door de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling aangevoerde omstandigheid dat voorkomen wordt dat een relatief beperkte groep belastingplichtigen een onverwacht groot voordeel zouden genieten, de inbreuk niet kan rechtvaardigen, en (c) ook het budgettaire element niet als rechtvaardiging kan dienen gelet op de vaste jurisprudentie van het EHRM.

Deze hofuitspraak is overwegend positief ontvangen in de literatuur.²³⁶ De staatssecretaris was het evenwel niet eens met de analyse van het hof, omdat naar zijn oordeel de wetgever binnen de 'wide margin of appreciation' was gebleven, maar stelde geen cassatie in om een hier verder niet relevante reden.²³⁷

De reparatiewetgeving balanceert naar mijn mening stellig op het randje van aanvaardbaarheid in het licht van art. 1 Eerste Protocol EVRM en verder lijkt mij het oordeel van het hof reeds te billijken omdat het hof een beslissing moest nemen, terwijl de jurisprudentie van het EHRM niet bijzonder veel houvast biedt. Desondanks – en ondanks dat ik

²³⁵ Hof Den Haag 21 juli 2006, NTFR 2006/1477.

²³⁶ Positief zijn Van der Vegt en Van Wordragen (2005), Redactie Vakstudie Nieuws (V-N 2006/2.10) en Schuiver-Bravenboer (2007b), p. 1118-1120. Feteris (2007), p. 1143 spreekt over 'een fraai gemoetevende uitspraak.'

²³⁷ Zie de toelichting gepubliceerd in V-N 2006/2.10.

meen dat de wetgever beter geen terugwerkende kracht had verleend die verdergaat dan het moment van het persbericht, mede omdat de rechtsontwikkeling op het betreffende terrein aan de rechter was overgelaten en het resultaat van de beslissing van de Hoge Raad goed paste in het systeem²³⁸ (zie par. 11.17.4) – neig ik in te stemmen met de stelling van de staatssecretaris. De keuze van de wetgever moet immers ‘devoid of reasonable foundation’ zijn en ik betwijfel of dat wel het geval was.

Ten eerste zijn er contra-indicaties voor de aanname dat er sprake was van een ‘claim’ die kwalificeert als een ‘possession’. Hoewel ik meen dat de hierna te noemen contra-indicaties van onvoldoende gewicht zijn om de conclusie te rechtvaardigen dat er geen sprake was van een ‘possession’, zijn die contra-indicaties wel van belang. Argumenten die relevant zijn voor de vaststelling of een claim kwalificeert, worden namelijk meegewogen bij de proportionaliteitstoets.²³⁹ Een eerste contra-indicatie is dat het arrest van de Hoge Raad een breuk met het verleden betekende; de Hoge Raad ging om, en wel ter zake van een rechtsregel die het rechtscollege niet lang daarvoor had geformuleerd, en bovendien voorziende in terugwerkende kracht. Dit is een verschil met de zaak *Pressos Compania Naviera*, waarin het EHRM aangaf dat – anders dan de overheid had gesteld (daarin gevolgd door de nationale rechter!²⁴⁰) – het desbetreffende arrest niet onvoorzienbaar was en niet de rechtszekerheid ondermijnde.²⁴¹ Een tweede contra-indicatie is dat de reparatiewetgeving in een zekere mate voorzienbaar was, omdat relatief korte tijd na het arrest – en voordat de betrokken belastingplichtige de herziene aangifte indiende – de staatssecretaris een persbericht had uitgevaardigd met de mededeling dat hij zich zou beraden op het arrest en dat aangiften en bezwaarschriften waarin de aftrek van aankoopkosten deelnemingen werden geclaimd, dienden te worden aangehouden.²⁴²

In verband met de proportionaliteitstoets zij verder opgemerkt dat de onder (b) genoemde omstandigheid naar mij voorkomt niet bij voorbaat diskwalificeert, maar meegewogen zou kunnen worden. Meer in het algemeen: ‘s hofs overwegingen lijken erop te duiden dat het hof elke omstandigheid op zichzelf heeft beoordeeld, terwijl naar mij voorkomt de door de wetgever aangevoerde omstandigheden tezamen moeten worden beoordeeld. Daarom kunnen vraagtekens wordt geplaatst bij de afwijzing van het argument van het budgettaire belang. Weliswaar heeft het EHRM inderdaad in een aantal zaken uitdrukkelijk geoordeeld dat in het desbetreffende geval het budgettaire belang geen rechtvaardiging kon vormen voor het verlenen van terugwerkende kracht (zie D.4.6 en vooral D.5.3), de frase ‘qu’en principe un motif financier ne permet pas à lui seul de justifier une telle intervention législative’ (D.5.3) duidt erop dat afwijkingen mogelijk zijn (‘en principe’), en laat open dat budgettaire belangen meegewogen kunnen worden wanneer er andere omstandigheden zijn (‘seul’). Dit laatste vindt ondersteuning in de belastingzaak *National & Provincial Building Society*. In die zaak weegt het EHRM het budgettaire belang wél mee met andere argumenten ten faveure van terugwerkende kracht (zie D.4.6 en D.5.3).²⁴³ Het ECRM had bovendien in zijn opinie voor die zaak uitdrukkelijk naar voren gebracht dat de zaak *Pressos Compania Naviera* op dit punt niet zonder meer concludent is voor belas-

238 Hetgeen een belangrijk verschil is met de zaak EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), waarin de rechter een lacune blootlegde.

239 Vgl. EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*) en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (OGIS-Institut Stanislas).

240 Voor het Belgische Arbitragehof had de terugwerkende kracht de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel zelfs doorstaan, mede omdat die rechter van oordeel was dat het arrest van Hof van Cassatie een plotse ommekeer betrof (zie Van Orshoven (1998), p. 19-21).

241 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera*), r.o. 31 en 42.

242 Daarbij zij wel opgemerkt dat pas door een later persbericht – nadat de herziene aangifte was ingediend – expliciet duidelijk werd dat reparatiewetgeving met terugwerkende kracht werd beoogd.

243 Vgl. ook Popelier (2006), p. 18.

tingwetgeving.²⁴⁴ Voor zover mij bekend is het budgettaire belang nog niet gediskwalificeerd als (een mee te wegen) rechtvaardigingsgrond door het EHRM in een *belasting*zaak. De frase ziet daarnaast op gevallen waarin sprake is van een legislatieve interventie gedurende een rechterlijke procedure, terwijl in casu de wettelijke ingreep plaatsvond zelfs nog voordat – naar ik vermoed – bij de belanghebbende de aanslag was opgelegd. Weliswaar moet een dergelijke ingreep ook met het nodige wantrouwen worden benaderd, maar gelet op het belang dat het EHRM hecht aan de ‘timing and the manner of adoption’ (zie D.5.3) moet het feit dat de wettelijke ingreep plaatsvond nog voordat de bezwaarfase was bereikt wel meewegen.²⁴⁵ Tot slot merk ik op dat als het zo is dat de belanghebbende op grond van het overgangsrecht de aftrek van aankoopkosten alsnog had kunnen krijgen op het moment van verkoop van de deelneming,²⁴⁶ er meegewogen had moeten worden dat de aftrek niet volledig werd ontnomen, maar werd uitgesteld.

D.6.2 Materieel terugwerkende kracht

Ook met betrekking tot wetgeving waarin elementen van materieel terugwerkende kracht voorkomen, heeft de Hoge Raad in belastingzaken tot nu toe nog nimmer een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM aanwezig geacht.²⁴⁷ Ik noem de volgende zaken:

- Het – hiervoor bij formeel terugwerkende kracht reeds aangehaalde – HR 11 juni 1997, BNB 1997/396, inzake de temporisering van uitbetaling van de investeringsbijdragen in het kader van de WIR. Het element van materieel terugwerkende kracht bestaat erin dat reeds bestaande WIR-aanspraken onder de temporisering vallen. De Hoge Raad oordeelt dat er geen sprake is van een schending van enig in het EVRM gegarandeerd recht.
- HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43 met betrekking tot de wet van 11 mei 2000, Stb. 215, waarbij art. 15a Wet LB 1964 werd ingevoerd, en met betrekking tot de daarmee samenhangende intrekking van het besluit van 29 mei 1995, BNB 1995/243, als gevolg waarvan de 35%-vergoedingsregeling werd vervangen door een 30%-vergoedingsregeling. Het element van materieel terugwerkende kracht van deze wijziging bestaat erin dat de 30%-vergoedingsregeling ook van toepassing is ten aanzien van de belastingplichtigen aan wie eerder op grond van het ingetrokken besluit beschikkingen waren afgegeven voor een periode van tien jaar. De Hoge Raad liet uitdrukkelijk in het midden of de aan de beschikking te ontfangen aanspraak op een bepaalde fiscale behandeling te kwalificeren is als eigendom in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM en oordeelde zonder verdere motivering dat er geen sprake was van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM.
- Het – hiervoor bij formeel terugwerkende kracht reeds aangehaalde – arrest HR 1 april 2005, BNB 2005/227 met betrekking tot de wet van 14 december 2000, Stb. 567 inzake de inperking van de landbouwvrijstelling. Het element van materieel terugwerkende kracht betreft vooral dat als gevolg van de inperking ook waardeaan groei wordt belast

244 ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 77: ‘While, as established by the Pressos case, the retrospective deprivation of a claim for compensation will often not be compatible with the preservation of a fair balance (...) the same will not necessarily apply to legislation “to secure the payment of taxes”.’

245 Vgl. EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (*National & Provincial Building Society c.s.*), r.o. 112, en EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 64, 67 en 71.

246 In die zin Van der Vegt en Van Wordragen (2005), p. 20 en Schuiver-Bravenboer (2007b), p. 1118 en 1120, met verwijzing naar art. II, eerste lid, wet van 4 november 2004, Stb. 581. Mij lijkt echter dat op grond van het derde lid van dat artikel in het geval van belanghebbende aftrek in het geheel niet mogelijk is.

247 Zie voor een overzicht van jurisprudentie van feitenrechters Feteris (2007), p. 1144. Verder zij opgemerkt dat de CRvB wel al een keer een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM heeft geconstateerd; het betrof de intrekking van een uitkering met een overgangstermijn van een maand, welke termijn CRvB 18 juni 2004, AB 2004/296 voor die groep uitkeringsgerechtigden te kort achtte.

die heeft plaatsgevonden in de periode waarin de vrijstelling nog gold maar nog niet was gerealiseerd. De Hoge Raad oordeelde, kort gezegd, dat aan de M.A.-zaak niet kan worden ontleend dat art. 1 Eerste Protocol EVRM een verwachting beschermt dat de vrijstelling van toepassing zou blijven op het moment dat de waardeinstijging fiscaal zou worden gerealiseerd.

- HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102 met betrekking tot het niet continueren van de overgangsregel voor bepaalde kapitaalverzekeringen ex art. 75 Wet IB 1964 bij de invoering van de Wet IB 2001. Het element van materieel terugwerkende kracht bestaat er in dat de betreffende reeds bestaande kapitaalverzekeringen ook onder het nieuwe recht vallen, waardoor – anders dan voorheen en anders dan belanghebbende (op grond van uittalingen van de staatssecretaris gedurende de parlementaire behandeling bij de invoering van de overgangsregel) verwachtte – de premies niet meer in aftrek komen. De Hoge Raad oordeelde dat de afschaffing van premieaftrek niet leidt tot een individuele en buitensporige last. De Hoge Raad overwoog daartoe onder meer, kort gezegd, dat er een vorm van compensatie is aangezien de premies weliswaar niet meer aftrekbaar zijn, maar in zoverre de uitkeringen te zijner tijd ook niet belast worden, en dat er enige mogelijkheden tot aanpassing waren.
- HR 7 december 2007, BNB 2008/34 met betrekking tot de in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen overgangsrecht op grond waarvan onder de Wet IB 1964 geleden verliezen slechts verrekenbaar zijn met inkomen uit box 1. Het element van materieel terugwerkende kracht bestaat erin dat reeds bestaande verliezen beperkter verrekenbaar zijn (bijv. niet met inkomen uit box 3, hetgeen de belanghebbende voorstond). De Hoge Raad wees het beroep op art. 1 Eerste Protocol EVRM af met als motivering dat, zo de aanspraak op verliesverrekening al kan worden aangemerkt als een eigendom, niet kan worden gezegd dat de wetgever er een ongeoorloofde inbreuk op heeft gemaakt.
- HR 27 juni 2008, BNB 2008/232 met betrekking tot het, als gevolg van de invoering van de Wet IB 2001 en het ontbreken van een overgangsregeling, niet langer aftrekbaar zijn van rente op een lening gebruikt voor de aankoop van de blote eigendom van een woning. De Hoge Raad oordeelde dat de wetgever de ‘wide margin of appreciation’ niet heeft overschreden en dat uit hetgeen de belanghebbende had aangevoerd, geen ‘individual of excessive burden’ kan worden afgeleid.
- Een bij de Hoge Raad aanhangige zaak, met nr. 43.436, heeft betrekking op art. 70c Wet IB 1964 (welk artikel is ingevoerd bij wet van 13 december 1996, Stb. 652, die zag op de aanpak van turboconstructies in de a.b.-regeling). Het voornaamste element van materieel terugwerkende kracht is dat geen *step-up* werd verleend voor bestaande schuldvorderingen waardoor ook een claim wordt gevestigd op (niet-gerealiseerde, toen latent onbelaste) waardeinstijgingen ontstaan vóór de inwerkingtreding. A-G Van Ballegooijen heeft inmiddels geconcludeerd (10 april 2007, V-N 2007/27.11). De advocaat-generaal betwijfelt ten eerste of er wel gesproken kon worden van een ‘possession’, maar acht hoe dan ook art. 1 Eerste Protocol EVRM niet geschonden, omdat, kort gezegd, (i) de wetgever in redelijkheid de maatregel nodig heeft kunnen achten om het oneigenlijke gebruik een halt toe te roepen, (ii) belastingplichtigen die bewust die mazen van de wet opzoeken, niet in redelijkheid kunnen verwachten dat de wetgever hun positie zal respecteren en (iii) belastingplichtigen gewaarschuwd waren omdat de staatssecretaris al eerder had aangegeven dat turboconstructies in strijd met doel en strekking van de wet waren en dat een herbezinning van het systeem wenselijk was.

D.7 CONCLUSIE

Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving op zichzelf niet in strijd is met art. 1 Eerste Protocol EVRM: ‘retrospective tax legislation is not as such prohibited.’ De verhouding met de ‘lawfulness’-eis zou op het eerste gezicht een problematische moeten zijn, gegeven de in die eis besloten liggende eis dat de van toepassing zijnde bepalingen in het nationale recht ‘sufficiently accessible, precise

and *foreseeable*' zijn. De 'lawfulness'-eis wordt echter bij terugwerkende kracht van belastingwetgeving niet absoluut gehanteerd. Sterker nog: terugwerkende kracht wordt veelal zelfs niet expliciet aan die eis getoetst.

Toch kijkt het EHRM kritisch naar het verlenen van terugwerkende kracht aan belastingwetgeving. Dit blijkt uit het feit dat niet zozeer de desbetreffende maatregel *an sich* (i.e. de desbetreffende belastingheffing) wordt toetst aan de proportionaliteitseis, maar dat die eis wordt aangelegd ter zake van de terugwerkende kracht. Of aan de proportionaliteitseis wordt voldaan hangt namelijk af van 'first, on the reasons for the *retroactivity* and, secondly, on the impact of the *retroactive law* on the position of the applicants.' Door nadrukkelijk de terugwerkende kracht te toetsen, wordt in feite de 'lawfulness'-eis toch aangelegd, zij het dat ruimte wordt gecreëerd voor een belangenafweging.

Het EHRM toetst marginaal de door de nationale wetgever gemaakte belangenafweging. De 'wide margin of appreciation' die het EHRM aan de nationale wetgever laat, is een belangrijke verklaring voor het feit dat het EHRM nog nimmer geoordeeld heeft dat (belastingheffing die gestoeld is op) belastingwetgeving waaraan terugwerkende kracht is verleend of die materieel terugwerkende kracht heeft, in strijd is met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Illustratief is de zaak M.A. waarin het EHRM zowel de betreffende formeel terugwerkende kracht als (impliciet) de betreffende materieel terugwerkende kracht saveerde. De zaak M.A. is evenwel ook indicatief voor de mogelijkheid dat het EHRM in voorkomende gevallen, in 'pure cases', terugwerkende kracht wellicht wel in strijd zal achten met art. 1 Eerste Protocol EVRM. De jurisprudentie tot nu toe duidt erop dat van schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM geen sprake zal zijn, indien de terugwerkende kracht gericht is tegen enige vorm van ontgaan van belastingheffing, zelfs indien die terugwerkende kracht zich uitstrekt tot vóór de datum van aankondiging.

De jurisprudentie van de Hoge Raad is in die zin in lijn met die van het EHRM, dat de Hoge Raad nog nimmer heeft geoordeeld dat materieel of formeel terugwerkende kracht van belastingwetgeving in strijd is met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Eén feitenrechter is wel tot dat oordeel gekomen, maar hoewel dat oordeel zeker verdedigbaar is, is het de vraag of die rechter voldoende rekening heeft gehouden met het feit dat pas van een schending sprake is indien de door de wetgever gemaakte afweging 'devoid of reasonable foundation' is.

In een bepaald situatietype is het EHRM strenger ter zake van terugwerkende kracht: in plaats van 'in principe niet verboden' is dan het uitgangspunt 'in principe verboden'. Dit situatietype is dat de wetgeving het effect heeft dat een lopende rechterlijke procedure wordt beïnvloed: 'the principle of the rule of law (...) preclude any interference by the legislature – other than on compelling grounds of the general interest – with the administration of justice designed to influence the judicial determination of a dispute.'²⁴⁸ Ook in dat geval komt het echter/dus aan op een belangenafweging.

248 EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (*Zielinski c.s.*), r.o. 57. Zie ook bijv. EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (*OGIS-Institut Stanislas*), r.o. 61 en EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (*Scordino*), r.o. 126.

Bijlage E *Toetsing aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel*

E.1 INLEIDING

Het EG-recht biedt een opening om terugwerkende kracht van wetgeving in formele zin te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Nationale wetgeving die een uitoefening betreft van aan de lidstaten door communautaire voorschriften verleende bevoegdheden (zoals de Wet op de omzetbelasting 1968), kan namelijk worden getoetst aan het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel (zie E.2). Ik ga niet in op de vraag of bijvoorbeeld ook wetgeving op het gebied van de vennootschapsbelasting kan worden getoetst aan die communautaire rechtsbeginselen in gevallen waarin die wetgeving invloed heeft op grensoverschrijdende transacties die onder het toepassingsbereik van het EG-recht vallen. Over de vraag wanneer lidstaten exact gebonden zijn aan communautaire rechtsbeginselen, bestaat namelijk nog geen volledige duidelijkheid,¹ en die vraag zou een aparte analyse verdienen.² Het gaat mij hier vooral om wat het communautaire rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel inhoudelijk meebrengen voor de vraag naar de toelaatbaarheid van formeel en materieel terugwerkende kracht.

Na een korte inleiding over de aanvaarding van het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel door het Hof van Justitie EG, geef ik aan welk toetsingsschema het Hof van Justitie EG hanteert ter zake van terugwerkende kracht in zijn jurisprudentie. Hoewel veel van de jurisprudentie over toetsing van terugwerkende kracht gewezen is op het terrein van landbouwregelgeving,³ ga ik vervolgens in op die jurisprudentie om te onderzoeken welke factoren van belang zijn bij de benadering door het Hof van Justitie EG van het concept gerechtvaardigde verwachtingen. Daarna komt aan de orde de jurisprudentie over terugwerkende kracht op het gebied van belastingrecht, in het bijzonder de omzetbelasting. Dit wordt gedaan aan de hand van de Nederlandse zaken Stichting Goed Wonen II (inzake formeel terugwerkende kracht) en Gemeente Leusden/Holin Groep (inzake materieel terugwerkende kracht).

Opgemerkt zij dat ik slechts inga op het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel in relatie tot verandering van regelgeving. Niet aan de orde komt de invloed van deze beginselen in de situatie waarin door gedrag van gemeenschaps- of nationale autoriteiten verwachtingen zijn gewekt,⁴ in de situatie waarin de vraag naar terugvordering van EG-rechtelijk verboden staatssteun speelt⁵ (inclusief overgangsprikelen daarbij⁶), en in de situatie waarin de vraag naar rechterlijk overgangsrecht rijst bij rechtsvorming door het Hof van

1 Jans e.a. (2007), p. 123. Ten minste is vereist dat er enige band is tussen de bestreden maatregel en het gemeenschapsrecht (vgl. HvJ EG 23 september 2008, NJ 2008/621 (*Bartsch*), vgl. ook HR 12 september 2003, BNB 2003/352, r.o. 3.3).

2 Zie voor een dergelijke analyse Douma (2008), p. 234-241 die concludeert dat toetsing van nationale wetgeving aan communautaire rechtsbeginselen mogelijk is ingeval die wetgeving van toepassing is op grensoverschrijdende transacties.

3 Zie Raitio (2003), p. 193-194 en Tridimas (2006), p. 251.

4 Zie hierover in het algemeen bijv. Schönberg (2000) en Tridimas (2006), p. 280-284, en op het gebied van het belastingrecht bijv. Van Dongen (2007) en Gorissen (2008).

5 Zie hierover bijv. Luja (2003), p. 209-220, en Tridimas (2006), p. 292-297.

6 Zie bijv. GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (*Koninklijke Friesland Foods*).

Justitie EG.⁷ Voorts ga ik niet in op de verhouding tussen het communautaire doeltreffendheidsbeginsel en wijzigingen van nationale procedureregels, al dan niet met terugwerkende kracht, naar aanleiding van – of anticiperend op – een arrest van het Hof van Justitie EG.⁸

E.2 KADER TOETSING TERUGWERKENDE KRACHT

In deze paragraaf ga ik op hoofdlijnen in op enige aspecten van toetsing van terugwerkende kracht van regelgeving door het Hof van Justitie EG aan het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel. Aan de orde komen achtereenvolgens de erkenning van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel als communautair rechtsbeginsel, de wijze van toetsing door het Hof van Justitie EG van terugwerkende kracht aan deze beginselen, het uitgangspunt van geen terugwerkende kracht bij overgangsrechtsvinding, het concept 'terugwerkende kracht', en de relativering van het belang van de invulling van het concept gegeven de wijze waarop het Hof van Justitie EG de onmiddellijke werking van een wijziging in de regelgeving toetst.

De landbouwzaken Racke en Decker nemen bij het leerstuk van het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel een belangrijke plaats in. Ten eerste komt in deze zaken naar voren dat het Hof van Justitie EG deze beginselen als communautaire rechtsbeginselen beschouwt.⁹ Het vertrouwensbeginsel werd overigens in deze zaken niet expliciet als een beginsel aangeduid.¹⁰ Een duidelijke erkenning van het vertrouwensbeginsel¹¹ als communautair beginsel is te vinden in de landbouwzaak Töpfer.¹² Het Hof van Justitie EG is niet steeds duidelijk over de verhouding tussen het communautaire rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel; uit de jurisprudentie op het terrein van beoordeling van overgangsrecht komt naar voren dat het Hof van Justitie EG ze op dat terrein vaak naast elkaar én in een adem noemt. Als grondslag voor toepassing door het Hof van Justitie EG van de communautaire rechtsbeginselen wordt gezien art. 220 EG-verdrag ('Het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg verzekeren (...) de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van dit Verdrag (...)').¹³

7 Zie bijv. Lubbers e.a. (2006).

8 Zie bijv. HvJ EG 11 juli 2002, FED 2002/608 (*Marks&Spencer*), r.o. 34-42, HvJ EG 24 september 2002, zaak C-255/00 (*Grundig Italiana*), r.o. 33-42, en HvJ EG 2 oktober 2003, V-N 2003/51.2 (*Weber's Wine World*), r.o. 86-92.

9 HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (*Racke*), r.o. 20 en HvJ EG 25 januari 1979, NJ 1980/2 (*Decker*), r.o. 8. In bijv. HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (*CNTA*) waren het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel feitelijk ook aan de orde, maar gebruikte het Hof van Justitie EG in zijn eigen rechtsoverwegingen nog niet met zo veel woorden de term 'beginsel'. De term 'beginsel van rechtszekerheid' werd wel, en volgens Grousset (2006), p. 190 voor het eerst, gebruikt in HvJ EG 22 maart 1961, zaak C-42/59 en 49/59 (*SNUPAT*) en het beginsel werd in HvJ EG 6 april 1962, zaak C-13/61 (*Bosch*) aangeduid als 'een rechtsnorm, welke bij de toepassing van het verdrag in aanmerking moet worden genomen.'

10 In de zaak HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (*CNTA*), r.o. 44 wordt de term 'hogere regel' gebruikt: 'dat, waar de commissie (...) geen overgangsmaatregelen heeft opgenomen ter bescherming van het gerechtvaardigd vertrouwen dat de handelaar mocht hebben in de gemeenschapsregelingen, zij een hogere rechtsregel heeft geschonden waarvoor de gemeenschap aansprakelijk is.'

11 Ik merk op dat het Hof van Justitie EG het beginsel op verschillende manieren aanhaalt: 'vertrouwensbeginsel', 'beginsel dat het gerechtvaardigd vertrouwen dient te worden beschermd' (beide in HvJ EG 3 mei 1978, zaak C-112/77 (*Töpfer*), r.o. 18), 'beginsel volgens hetwelk het gewettigd vertrouwen bescherming verdient' (HvJ EG 12 november 1981, zaak C-212-217/80 (*Sahumi*), r.o. 10), 'beschermingswaardig gewettigd vertrouwen' (HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (*Zuckerfabrik*), r.o. 56), 'beginsel van de eerbiediging van het gewettigd vertrouwen' (HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (*Duff e.a.*), r.o. 18) en 'bescherming verdienend gewettigd vertrouwen' (HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 70).

12 HvJ EG 3 mei 1978, zaak C-112/77 (*Töpfer*), r.o. 19. Vgl. ook HvJ EG 8 juni 1977, zaak C-97/76 (*Merkur*), r.o. 6.

13 Bijv. Tridimas (2006), p. 19-20. Gewezen wordt ook op art. 230 EG-verdrag; zie bijv. Raitio (2003), p. 217.

Ten tweede zijn de zaken *Racke* en *Decker* van belang omdat daarin een toetsingsschema wordt gegeven met betrekking tot terugwerkende kracht van regelgeving. In de eerdere landbouwzaak *Rewe* sanctioneerde het Hof van Justitie EG de daar aan de orde zijnde terugwerkende kracht nog met alleen een verwijzing naar het doel van de betreffende regels waaraan terugwerkende kracht was verleend; er werd nog geen expliciete aandacht besteed aan de verhouding met het mogelijk bij rechtssubjecten gewekte vertrouwen.¹⁴ In de zaken *Racke* en *Decker* wordt wel ingegaan op de verhouding tussen rechtszekerheid, vertrouwen en terugwerkende kracht:

‘Ofschoon het beginsel van de rechtszekerheid zich in het algemeen ertegen verzet dat een gemeenschapsbesluit reeds voor afkondiging van kracht is, kan hiervan bij wijze van uitzondering worden afgeweken indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen.’¹⁵

Uitgangspunt is derhalve dat er geen terugwerkende kracht dient te worden verleend.¹⁶ Dat houdt echter geen absoluut verbod van terugwerkende kracht in.¹⁷ Terugwerkende kracht kan onder voorwaarden toch gerechtvaardigd zijn. Deze voorwaarden zijn:

- (a) de terugwerkende kracht dient noodzakelijk te zijn voor het te bereiken doel (‘noodzakelijkheidsvoorwaarde’); en
- (b) er mag geen sprake zijn van aantasting van gerechtvaardigd vertrouwen van de betrokken rechtssubjecten (‘voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel’).

Dit toetsingsschema is vaste jurisprudentie.¹⁸ Het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel dienen ook te worden nageleefd door de lidstaten bij de uitoefening van de door de gemeenschapsregels verleende bevoegdheden.¹⁹ De genoemde voorwaar-

14 HvJ EG 11 februari 1971, zaak C-37/70 (*Rewe*), r.o. 13-16.

15 HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (*Racke*), r.o. 20 en HvJ EG 25 januari 1979, NJ 1980/2 (*Decker*), r.o. 8.

16 De hoofdregel diende zich reeds aan in bijv. HvJ EG 13 december 1967, zaak C-17/67 (*Neumann*): ‘dat evenwel de grote vrijheid welke aldus aan de auteurs van een verordening wordt ingeruimd niet geacht kan worden aan iedere rechtscontrole te zijn onttrokken, met name niet voor zoveel aan de inwerkingtreding der verordening terugwerkende kracht zou blijken toe te komen’ en HvJ EG 31 maart 1977, zaak C-88/76 (*Suiker Export*), r.o. 17: ‘dat de mogelijkheid tot het treffen van een regeling met terugwerkende kracht in het gemeenschapsrecht weliswaar niet geheel is uitgesloten, doch (...)’.

17 Op het gebied van het strafrecht hanteert het Hof van Justitie EG wel een haast absoluut verbod van terugwerkende kracht; zie bijv. Raitio (2003), p. 192 en Tridimas (2006), p. 252-253 en HvJ EG 10 juli 1984, zaak C-63/83 (*Kirk*), r.o. 21-22, waarin wordt verwezen naar art. 7 EVRM.

18 Zie bijv. HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-258/80 (*Rumi*), r.o. 11, HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-276/80 (*Padana*), r.o. 16, HvJ EG 19 mei 1982, zaak C-84/81 (*Staple Dairy Products*), r.o. 12, HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 4, HvJ EG 30 september 1982, zaak C-110/81 (*SA Roquette*), r.o. 5, HvJ EG 30 september 1982, zaak C-114/81 (*Tunnel Refineries*), r.o. 44, HvJ EG 14 juli 1983, zaak C-224/82 (*Meiko*), r.o. 12, HvJ EG 9 januari 1990, zaak C-337/88 (*Safa*), r.o. 13, HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 45, HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (*Zuckerfabrik*), r.o. 49, HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-386/89 (*Crispoltoni*), r.o. 17, HvJ EG 1 april 1993, zaak C-260-261/91 (*Diversint*), r.o. 9, HvJ EG 2 oktober 1997, zaak C-259/95 (*Europees Parlement*), r.o. 21, HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskof*), r.o. 77, alsmede de belastingzaak HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (*Sudholz*), r.o. 34.

19 Bijv. HvJ EG 25 maart 2004, zaak C-480-482-484-489-491-497-499/00 (*Azienda*), r.o. 43: ‘wanneer nationale autoriteiten maatregelen ter uitvoering van een communautaire regeling vaststellen, dienen zijn hun discretionaire bevoegdheid evenwel uit te oefenen met inachtneming van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waaronder het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen (...)’ Zie ook HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gerekens*), r.o. 21-22, en in het kader van de omzetbelasting bijv. HvJ EG 3 december 1998, BNB 1999/29 (*Belgocodex*), r.o. 26, HvJ EG 11 juli 2002, FED 2002/608 (*Marks&Spencer*), r.o. 44, en HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 32.

den gelden daarom ook voor terugwerkende kracht van nationale wetgeving ter uitvoering van gemeenschapsregels.²⁰

Uit de zaak *Diversinte* komt naar voren dat er nog een andere voorwaarde is, die nauw samenhangt met de noodzakelijkheidsvoorwaarde. Het Hof van Justitie EG overweegt dat in het geval van terugwerkende kracht van gemeenschapshandelingen in elk geval 'in de considerans van die handelingen wel moet worden aangeduid waarom de beoogde terugwerkende kracht gerechtvaardigd is.'²¹ Dit wijst op een motiveringsplicht. De motivering is vereist omdat de burgers noch het Hof van Justitie EG anders de rechtvaardigingsgronden kunnen kennen voor de verleende terugwerkende kracht.²² Is aan de voorwaarde van motivering niet voldaan, dan accepteert het Hof van Justitie EG reeds daarom de terugwerkende kracht niet.²³ De lat voor de motivering lijkt evenwel niet steeds hoog te worden gelegd.²⁴

Het uitgangspunt van geen terugwerkende kracht geldt ook bij overgangsrechtsvinding.²⁵ In de zaak *Salumi* geeft het Hof van Justitie EG als uitgangspunt aan: 'bij gebreke van duidelijke aanwijzingen voor het tegendeel mag er aan de bepalingen ener verordening geen terugwerkende kracht worden toegekend.'²⁶ In latere rechtspraak is daaraan toegevoegd: 'hoewel de nieuwe wet aldus enkel geldt voor de toekomst, is zij volgens een algemeen erkend beginsel ook van toepassing, tenzij anders is bepaald, op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude wet zijn ontstaan.'²⁷ Hierin komt het uitgangspunt van onmiddellijke werking naar voren. Het door het Hof van Justitie EG geformuleerde 'algemeen erkend beginsel' lijkt op gespannen voet te staan met haar eveneens vaste rechtspraak (zie ook het citaat hieronder) dat 'materiële (...) rechtsregels (...) aldus worden uitgelegd dat zij alleen gelden ten aanzien van vóór de inwerkingtreding verworven rechtsposities voorzover er blijkens hun bewoordingen, doelstelling of opzet zulke gevolgen dienen te worden toegekend.'²⁸ In dat laatste zou namelijk wellicht bij eerste lezing als uitgangspunt van overgangsrechtsvinding dat van eerbiedigende werking kunnen worden gezien. De crux zit hem er echter in dat bij het genoemde 'algemeen erkend beginsel' wordt gesproken over 'situaties die onder de oude wet zijn ontstaan' en dat in het tweede geval wordt gesproken over 'verworven rechtsposities'.²⁹ Het komt mij voor dat het Hof van Justitie EG dit laatste begrip beperkt uitlegt: zodra er sprake van is dat een handeling niet alleen rechtsgevolgen heeft op het moment dat zij wordt verricht, maar ook nadien nog rechtsgevolgen heeft, is er geen sprake van een 'verworven rechtspositie'.³⁰ Uitgangspunt bij overgangsrechtsvinding is derhalve dat een wijziging of een nieuwe regel onmiddellijke werking heeft.³¹

- 20 Bijv. HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 59, HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gereken*), r.o. 23-24, en HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*), r.o. 33-34.
- 21 HvJ EG 1 april 1993, zaak C-260-261/91 (*Diversinte*), r.o. 10. Vgl. eerder HvJ EG 1 februari 1984, zaak C-1/84 (*Ilford*), r.o. 19; zie ook Raitio (2008), p. 10.
- 22 HvJ EG 1 april 1993, zaak C-260-261/91 (*Diversinte*), r.o. 11. Zie ook HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (*Sudholz*), r.o. 36.
- 23 HvJ EG 1 april 1993, zaak C-260-261/91 (*Diversinte*), r.o. 13-15.
- 24 Vgl. HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 21: 'met deze redengeving, hoe lachniet ook, is voldaan aan de in (...) verdrag gestelde eis (...).'
- 25 Zie Lamoureux (1983), p. 287, Temple Lang (2000), p. 178 en Raitio (2003), p. 188.
- 26 HvJ EG 12 november 1981, zaak C-212-217/80 (*Salumi*), r.o. 12.
- 27 Bijv. HvJ EG 18 april 2002, zaak C-290/00 (*Duchon*), r.o. 21. Zie overigens voor het uitgangspunt van onmiddellijke werking reeds HvJ EG 14 april 1970, zaak C-68/69 (*Brock*), r.o. 7.
- 28 Bijv. HvJ EG 29 januari 2002, zaak C-162/00 (*Pokrzepowicz-Meyer*), r.o. 49.
- 29 Vgl. HvJ EG 29 januari 2002, zaak C-162/00 (*Pokrzepowicz-Meyer*), r.o. 51.
- 30 Vgl. HvJ EG 29 januari 2002, zaak C-162/00 (*Pokrzepowicz-Meyer*), r.o. 52.
- 31 Zie ook bijv. Lamoureux (1983), p. 272, Raitio (2003), p. 188-189 en Tridimas (2006), p. 272.

Voor de betekenis van de uitgangspunten van onmiddellijke werking en van geen terugwerkende kracht in een concreet geval is wel van belang het onderscheid dat het Hof van Justitie EG maakt tussen procesregels en materiële rechtsregels:

‘Worden procesregelen doorgaans geacht te gelden voor alle bij hun inwerking-treding hangende rechtsgedingen, met materiële rechtsregelen is dat niet het geval. Integendeel, laatstgenoemde regelen worden geacht ten aanzien van voor hun inwerkingtreding verworven rechtsposities alleen te gelden, voor zover er blijkens hun bewoordingen, doelstelling of opzet, zulke gevolgen aan dienen te worden toegekend.’³²

De kwalificatie van een regel als procesregel of als materiële regel wordt daarmee belangrijk (vergelijk ook par. 2.7.3). Zo wordt in de zaak *Tsapalos en Diamantakis* een richtlijn die ziet op de wederzijdse bijstand bij invordering van schuldvorderingen van onder andere douanerechten, aangemerkt als een procedureregulering. Gevolg was dat de richtlijn ook van toepassing was op (de invordering van) douanerechten die zijn ontstaan vóór de inwerkingtreding van de richtlijn.³³

De invulling die het Hof van Justitie EG in beginsel aan het begrip terugwerkende kracht geeft, duidt op een opvatting die gelijkenissen vertoont met de formeel-technische benadering van terugwerkende kracht (zie over die benadering par. 2.3). Uit de hiervoor aangehaalde overweging in de zaak *Decker* blijkt namelijk dat het Hof van Justitie EG van terugwerkende kracht van een gemeenschapsbesluit spreekt indien het ‘gemeenschapsbesluit reeds voor afkondiging van kracht is.’³⁴ Ook in andere zaken staat het Hof van Justitie EG gelet op de gehanteerde omschrijving een meer formeel-technische benadering van terugwerkende kracht voor.³⁵ Niettemin geeft het Hof van Justitie EG het begrip terugwerkende kracht soms ook een wat ruimere, meer materiële, invulling. Zo was in de landbouwzaak *Meiko* er sprake van dat de criteria voor de uitbetaling van steun werden versoepeld, waarbij een voorwaarde van de versoepeling echter betrekking had op een handeling die had moeten zijn gedaan vóór de bekendmaking en inwerkingtreding van de versoepeling.³⁶ Het Hof van Justitie EG kwalificeerde dit als terugwerkende kracht. Verder komt in de landbouwzaak *Crispoltoni* een materiële invulling naar voren. Het Hof van Justitie EG gaf aan dat de uitgangspunten zoals neergelegd in de zaken *Racke* en *Decker* ‘ook [gelden] in het geval waarin de terugwerkende kracht niet uitdrukkelijk in het

32 Bijv. HvJ EG 12 november 1981, zaak C-212-217/80 (*Salumi*), r.o. 9 en HvJ EG 7 september 1999, zaak C-61/98 (*De Haan*), r.o. 13.

33 HvJ EG 1 juli 2004, V-N 2004/39.24 (*Tsapalos en Diamantakis*), r.o. 20-23.

34 Een uitzondering is HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-258/80 (*Rumi*), waarin het Hof van Justitie EG ter zake van een beschikking, die op 31 oktober 1980 in werking was getreden en die met ingang van 1 oktober 1980 voorzag in productiequota, opmerkte dat de beschikking ‘niet werkelijk’ heeft kunnen terugwerken (r.o. 8-10). Argument van het Hof van Justitie EG was dat aangezien het om kwartaalproductiequota ging, de rechtssubjecten hun productie in de maanden november en december nog konden aanpassen en zij de toepassing van de regel nog uit de weg konden gaan. Het Hof van Justitie EG toetste overigens toch of er aan de voorwaarden voor terugwerkende kracht werd voldaan (r.o. 11-12). Vergelijkbaar is de zaak HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-276/80 (*Padana*), r.o. 15-20. Zie verder HvJ EG 7 juli 1976, zaak C-7/76 (*Irca*), r.o. 23-24, waarin het Hof van Justitie EG van mening was dat de toepassing van de desbetreffende verordening, die op 7 april 1973 was bekendgemaakt, op een op 22 maart 1973 verrichte invoer ‘niet als een toepassing met terugwerkende kracht mag worden aangemerkt’; Lamoureux (1983), p. 282 merkt hierover op: ‘it was without doubt a case of true retroactivity.’

35 Bijv. HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (*CNTA*), r.o. 28-32 (‘terugwerkende kracht in de eigenlijke zin van het woord’), HvJ EG 5 oktober 1993, zaak C-13-16/92 (*Driessen c.s.*), r.o. 27-28, en HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (*Di Lenardo en Dilexport*), r.o. 67-69.

36 HvJ EG 14 juli 1983, zaak C-224/82 (*Meiko*), r.o. 7-14. Zie daarnaast ook HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (*Pardini*), r.o. 26.

besluit zelf is voorzien, doch uit de inhoud ervan voortvloeit.³⁷ Het Hof van Justitie EG vat terugwerkende kracht derhalve niet louter in formeel-technische zin op.³⁸ De opvatting van het Hof van Justitie EG over het concept terugwerkende kracht is evenwel niet steeds duidelijk.³⁹ Tegenover de zaken waaruit een meer materiële benadering van terugwerkende kracht naar voren komt, zijn er veel zaken waarin er in materiële zin wel op een bepaalde manier door een nieuwe regel wordt teruggegrepen op het verleden, maar waarin het Hof van Justitie EG blijk ervan geeft van mening te zijn dat er geen sprake is van terugwerkende kracht⁴⁰ dan wel niet ingaat op het al dan niet aanwezig zijn van terugwerkende kracht.⁴¹ Bovendien sluit het voornoemde door het Hof van Justitie EG – in het kader van overgangsrechtsvinding – geformuleerde beginsel dat een nieuwe wet ook van toepassing is op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude wet zijn ontstaan, beter aan bij een meer formele dan bij een meer materiële benadering.

Dat het concept terugwerkende kracht niet steeds duidelijk afgebakend wordt, maakt voor toetsing van overgangsrecht uiteindelijk niet zo veel uit⁴² (en vanuit een andere invalshoek: de noodzaak om tot een scherpe afbakening van het begrip terugwerkende kracht te komen is minder groot),⁴³ omdat het Hof van Justitie EG ook de onmiddellijke werking van een regel, althans het ontbreken van een overgangsregeling, toetst aan het vertrouwensbeginsel.⁴⁴ Dit geldt te meer in het geval dat het Hof van Justitie EG bij de toetsing tevens beoordeelt of er wel goede redenen zijn om overgangsmaatregelen achter-

- 37 HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-386/89 (*Crispoltoni*), r.o. 17 (herhaald in bijv. HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 59). Zie echter de zaak HvJ EG 17 september 1998, zaak C-372/96 (*Pontillo*), r.o. 25-29, waarin een vergelijkbare situatie als in de zaak *Crispoltoni* aan de orde lijkt te zijn (i.e. bekendmaking van een verordening ná het tijdstip waarop de telers hun beslissingen moesten nemen), maar waarin het Hof van Justitie EG niet spreekt over terugwerkende kracht en niet expliciet toetst aan de voorwaarden voor het verlenen van terugwerkende kracht.
- 38 Zie ook A-G Van den Berge in onderdeel 2.14 van de bijlage van zijn conclusies voor HR 14 december 2001, BNB 2002/114 en HR 21 december 2001, BNB 2002/115, en Van der Burg (2001), p. 32.
- 39 Zie ook Tridimas (2006), p. 266.
- 40 Bijv. HvJ EG 7 juli 1976, zaak C-7/76 (*Irca*), r.o. 23-24, HvJ EG 5 oktober 1993, zaak C-13-16/92 (*Driessen c.s.*), r.o. 27-28, HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskoff*), r.o. 67, en HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (*Di Lenardo en Dilexport*), r.o. 67-69, alsmede de belastingzaak HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 62.
- 41 Bijv. HvJ EG 8 juni 1977, zaak C-97/76 (*Merkur*), r.o. 5-9, HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (*Tomadini*), r.o. 15 e.v., HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-152/88 (*Sofrimport*), r.o. 14-21, HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (*Duff e.a.*), r.o. 18-24, HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-183/95 (*Affish BV*), r.o. 55-58 en HvJ EG 17 september 1998, zaak C-372/96 (*Pontillo*), r.o. 25-29.
- 42 Voor overgangsrechtsvinding maakt het meer uit; zie bijvoorbeeld de zaak *Freistaat Sachsen* waarbij het GvEA 3 mei 2007, T-357/02 (*Freistaat Sachsen*) een nieuwe regel niet van toepassing had geacht op het voorliggende geval omdat er naar zijn mening anders sprake zou zijn van terugwerkende kracht en er geen aanwijzingen waren dat dat de bedoeling is, maar waarbij het HvJ EG 11 december 2008, NJ 2009/162 (*Freistaat Sachsen*) oordeelde dat toepassing van de nieuwe regel op het voorliggende geval geen terugwerkende kracht inhield.
- 43 Vgl. Lamoureux (1983), p. 290 en Tridimas (2006), p. 266-267.
- 44 Zie bijv. HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (*CNTA*), r.o. 42-44, HvJ EG 8 juni 1977, zaak C-97/76 (*Merkur*), r.o. 5-9, HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (*Tomadini*), r.o. 21, HvJ EG 5 mei 1981, zaak C-112/80 (*Dürbeck*), r.o. 47-50, HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-258/80 (*Rumi*), r.o. 8-12, HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-152/88 (*Sofrimport*), r.o. 16-18, HvJ EG 5 oktober 1993, zaak C-13-16/92 (*Driessen c.s.*), r.o. 30-35, HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (*Duff e.a.*), r.o. 18-24, HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-183/95 (*Affish BV*), r.o. 57, HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskoff*), r.o. 67, en HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (*Di Lenardo en Dilexport*), r.o. 67-72.

wege te laten.⁴⁵ In dat geval vertoont de toetsing een grote gelijkenis met de toetsing van terugwerkende kracht, waarbij immers, naast de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel, ook de noodzakelijkheidsvoorwaarde wordt gesteld (zie ook E.3.6).

E.3 BENADERING VAN HET CONCEPT GERECHTVAARDIGD VERTROUWEN

E.3.1 Inleiding

Terugwerkende kracht dient te voldoen aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde en de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel. Ook wanneer er geen sprake is van terugwerkende kracht dient de invoering of wijziging van regelgeving in beginsel te voldoen aan de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel. Ik ga hier niet in op de noodzakelijkheidsvoorwaarde omdat de vraag of aan die voorwaarde voldaan wordt, afhangt van de reden van de wijziging. Ik concentreer me op de vraag hoe het Hof van Justitie EG de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel hanteert. Hoewel een groot deel van de jurisprudentie die hier aan bod komt, betrekking heeft op andere gebieden dan het belastingrecht, ga ik op deze jurisprudentie in omdat het inzicht geeft in de wijze waarop het Hof van Justitie EG bepaalt of er sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen, in het bijzonder in de factoren die daarbij een rol spelen. Als kapstok hanteer ik de zaak *Decker*, niet alleen omdat daarin het algemene kader voor toetsing van terugwerkende kracht is geïntroduceerd door het Hof van Justitie EG, maar ook omdat relevante omstandigheden die in die zaak naar voren komen, ook terugkomen in latere rechtspraak.

Na de, in E.2 geciteerde, algemene overweging over het gebruik van terugwerkende kracht toetst het Hof van Justitie EG in de zaak *Decker* concreet aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde en de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel.⁴⁶ Aan beide voorwaarden is volgens het Hof van Justitie EG voldaan. De motivering met betrekking tot de laatste voorwaarde luidt:

‘Het is inherent aan het stelsel der monetaire compenserende bedragen dat de handelaars erop bedacht moeten zijn dat elke belangrijke wijziging van de monetaire situatie kan leiden tot uitbreiding van het stelsel tot nieuwe producten en tot vaststelling van nieuwe bedragen. In het onderhavige geval heeft de commissie reeds op de dag waarop de nieuwe bedragen van toepassing zouden worden, bijzondere maatregelen getroffen om deze bedragen ter kennis van het betrokken bedrijfsleven te brengen.’

Uit deze overwegingen destilleer ik de volgende punten die ik hierna in meer algemene zin behandel:

- Er is sprake van een omstandigheid die een tweezijdige invloed heeft. Bij de motivering dat er geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel verwijst het Hof van Justitie EG onder andere naar het stelsel der monetaire compenserende bedragen. Naar dit stelsel verwees het Hof van Justitie EG ook bij de motivering waarom de terugwerkende kracht voldoet aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde. Meer in het algemeen geformuleerd: een omstandigheid die mede de noodzakelijkheid van de terugwer-

45 Bijv. HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (*CNTA*), r.o. 44, HvJ EG 8 juni 1977, zaak C-97/76 (*Merkur*), r.o. 5, HvJ EG 1 februari 1978, zaak C-78/77 (*Lührs*), r.o. 6, HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-152/88 (*Sofrimport*), r.o. 18 en GvEA 21 februari 1995, T-472/93 (*Campo Ebro*), r.o. 52. Zie ook Sharpston (1990), p. 96 en Tridimas (2006), p. 267. Vgl. tevens de zaak HvJ EG 23 november 1971, zaak C-62/70 (*Bock*), r.o. 12-15, waarin de onmiddellijke toepassing van een nieuwe regel op lopende transacties rechtstreeks werd getoetst aan het evenredigheidsbeginsel en die toepassing door het Hof van Justitie EG niet noodzakelijk werd geacht.

46 HvJ EG 25 januari 1979, NJ 1980/2 (*Decker*), r.o. 8.

kende kracht verklaart is tevens een omstandigheid die mede verklaart waarom er geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel;

- Belang van het rechtsgebied. Het stelsel der monetaire compenserende bedragen brengt kennelijk mee dat rechtssubjecten extra alert moeten zijn op wijzigingen. Meer in het algemeen geformuleerd: de aard van een rechtsgebied kan van belang zijn voor de vaststelling in hoeverre rechtssubjecten rekening dienen te houden met wijzigingen;
- Alertheid bij de rechtssubjecten. De frase ‘dat de handelaars erop bedacht moeten zijn dat’ duidt erop dat een bepaalde alertheid van rechtssubjecten wordt vereist;
- Voorzienbaarheid door aankondiging. Als relevant wordt aangemerkt dat de commissie maatregelen heeft getroffen om betrokken rechtssubjecten te informeren. De voorzienbaarheid van de wijziging is derhalve relevant.

E.3.2 Tweezijdige invloed van een omstandigheid

Onder de tweezijdige invloed van een omstandigheid wordt zoals gezegd verstaan dat een omstandigheid die mede de noodzakelijkheid van de terugwerkende kracht verklaart, tevens een omstandigheid is die mede verklaart waarom er geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel. Dat een omstandigheid een tweezijdige invloed heeft, komt vaker voor, zo blijkt ook uit andere zaken dan de zaken Racke en Decker; bijvoorbeeld:

- in de zaak Safa betrof het de omstandigheid dat bepaalde rechtssubjecten anders een ongerechtvaardigd (want dubbel) voordeel zouden genieten;⁴⁷
- in de zaak Fedesa betrof het de samenhangende omstandigheden dat door een proceduregebrek de oude richtlijn nietig was verklaard en dat er anders een tijdelijk rechtssvacuüm zou ontstaan;⁴⁸
- in de zaak Zuckerfabrik betrof het de omstandigheid dat volledige financiering door de producenten het beginsel van de betreffende markt was;⁴⁹
- in de zaak Cargill betrof het de omstandigheid dat een verordening (die door de bestreden verordening met terugwerkende kracht werd gerepareerd) een evidente fout bevatte.⁵⁰

E.3.3 Belang van het rechtsgebied

Behalve in de zaak Decker komt in meer jurisprudentie naar voren dat bij de beoordeling of er sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel wordt meegewogen dat in bepaalde rechtsgebieden rechtssubjecten in het bijzonder rekening dienen te houden met de mogelijkheid dat regels wijzigen.⁵¹

Het belang van de aard van het rechtsgebied komt ook terug bij toetsing van wijziging van regelgeving waarbij er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, maar van onmiddellijke werking. In de zaak Moskof gaf het Hof van Justitie EG bijvoorbeeld in algemene bewoordingen aan dat:

‘ook al is het vertrouwensbeginsel een van de fundamentele beginselen van de Gemeenschap, de marktdeelnemers niet mogen vertrouwen op de handhaving van een bestaande situatie die door de gemeenschapsinstellingen, handelend krachtens hun discretionaire bevoegdheid, kan worden gewijzigd. Dit is met

⁴⁷ HvJ EG 9 januari 1990, zaak C-337/88 (*Safa*), r.o. 15 en 17.

⁴⁸ HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 46 en 47. Vgl. ook HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 5-8 en 13, alsmede met betrekking tot een nationale regeling HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gerekens*), r.o. 25-26 en 33.

⁴⁹ HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (*Zuckerfabrik*), r.o. 53 en 57.

⁵⁰ HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (*Cargill*), r.o. 20 en 22.

⁵¹ Vgl. HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 13, HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (*Zuckerfabrik*), r.o. 57, en HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskof*), r.o. 74-82.

name het geval op een gebied als dat van de gemeenschappelijke marktordeningen, die juist een voortdurende aanpassing mogelijk moeten maken, afhankelijk van de wijzigingen van de economische situatie.⁵²

Deze overweging komt, al dan niet in iets andere bewoordingen, in veel jurisprudentie terug.⁵³ Soms wordt ter ondersteuning van het feit dat niet mag worden vertrouwd op de handhaving van een bestaande situatie die door de gemeenschapsinstellingen kan worden gewijzigd, nog gewezen op de beoordelingsvrijheid waarover de gemeenschapsinstellingen beschikken bij de keuze van de middelen die voor de verwezenlijking van het betreffende beleid noodzakelijk zijn.⁵⁴ Vooral op meer economische, sterk gereguleerde gebieden, zoals landbouw en externe handel, wordt niet snel een gerechtvaardigd vertrouwen aangenomen over het ongewijzigd voortbestaan van een bepaalde regeling.⁵⁵ Dit zal verband houden met samenhangende factoren zoals het instrumentalistische karakter van regelgeving op die gebieden en het gegeven dat op die gebieden een voortdurende aanpassing van de regels vereist is. Zoals Craig stelt: 'it is the very nature of the constant adjustment to meet changes in economic situation that serves to preclude a legitimate expectations claim based on the earlier regulation.'⁵⁶

Opgemerkt zij dat in het eerste deel van de geciteerde overweging een rechtseconomisch idee doorklinkt (vgl. par. 7.2.4): van te eerbiedigen vertrouwen is geen sprake, omdat rechtssubjecten niet *mochten* vertrouwen op het ongewijzigd blijven van regelgeving. Het risico dat regels wijzigen met onmiddellijke werking, hetgeen zijn weerslag kan hebben op lopende transacties of gedane investeringen, wordt derhalve in feite tot de normale commerciële risico's gerekend.⁵⁷ Illustratief is in dezen de zaak Unifruit Hellas waarin de instelling van een compenserende heffing op bepaalde producten uit Chili aan de orde was; het GvEA wees het beroep op het vertrouwensbeginsel af ook met betrekking tot de toepassing van de heffing op producten die reeds onderweg waren vanuit Chili naar de Gemeenschap, en overwoog in dat verband onder meer:

'Als verzoekster vóór de vaststelling van de litigieuze verordeningen bepaalde koopovereenkomsten (...) heeft gesloten, heeft zij het enkel aan zichzelf te wijten wanneer zij geen rekening heeft gehouden met de mogelijke instelling van een compenserende heffing.'⁵⁸

E.3.4 Alertheid bij de rechtssubjecten

Bij de beoordeling of er sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen wordt ervan uitgegaan dat rechtssubjecten een bepaalde alertheid hebben dat regels kunnen wijzigen. Er vindt daarmee een objectivering plaats ter zake van het rechtssubject (vergelijk par. 8.2.3). Het Hof van Justitie EG hanteert een term als 'prudent and discriminating trader', een 'voor-

52 HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskoff*), r.o. 68.

53 Bijv. HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (*Tomadini*), r.o. 22, HvJ EG 5 mei 1981, zaak C-112/80 (*Dürbeck*), r.o. 48, GvEA 21 februari 1995, T-472/93 (*Campo Ebro*), r.o. 61, HvJ EG 12 december 1996, zaak C-241/95 (*Accrington*), r.o. 33, HvJ EG 15 april 1997, zaak C-22/94 (*Irish Farmers Association*), r.o. 19, HvJ EG 17 september 1998, zaak C-372/96 (*Pontillo*), r.o. 22, HvJ EG 8 februari 2000, AB 2000/154 (*Emesa Sugar*), r.o. 34, en HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (*Di Lenardo en Dilexport*), r.o. 70. Zie verder Grousset (2006), p. 208 en Tridimas (2006), p. 269-271.

54 Aangenomen wordt dat de beoordelingsmarge ruim is (zie bijv. Grousset (2006), p. 208 en 211, en Tridimas (2006), p. 270), hetgeen steun vindt in bijv. HvJ EG 28 oktober 1982, zaak C-52/81 (*Faust*), r.o. 27. Soms wordt evenwel over een 'zekere beoordelingsvrijheid' gesproken; zie bijv. HvJ EG 19 november 1998, zaak C-284/94 (*Koninkrijk Spanje*), r.o. 43.

55 Zie Sharpston (1990), p. 92 en 98, Temple Lang (2000), p. 172, Schönberg (2000), p. 127, Craig (2006), p. 608 en 636, Grousset (2006), p. 208, Tridimas (2006), p. 269-271, en Raitio (2008), p. 12-13.

56 Craig (2006), p. 637.

57 Vgl. Tridimas (2006), p. 268.

58 GvEA 15 december 1995, T-489/93 (*Unifruit Hellas*), r.o. 67.

zichtig en bezonnen handelaar'.⁵⁹ Het uitgangspunt is niet een rechtssubject dat zich als een 'struisvogel' gedraagt en blind vaart op de regels, maar is een rechtssubject dat alert en kritisch is op verandering van omgevingsfactoren en dat een bredere blik heeft dan alleen een strikt legistische.⁶⁰ Voor deze laatste rechtssubject zal een wijziging (eventueel zelfs met terugwerkende kracht) eerder voorzienbaar zijn.

In de zaak Decker wordt de alertheid vereist gegeven het stelsel van monetaire compenserende bedragen in combinatie met de zich voordoende wijzigingen van de monetaire situatie. In andere zaken ziet men de vereiste alertheid en kritische houding ook terugkomen bij de beoordeling of er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen. Ter illustratie noem ik de volgende zaken, waarbij ik tussen haken aangeef of in de desbetreffende zaak naar het oordeel van het Hof van Justitie EG terugwerkende kracht aan de orde is.⁶¹

- in de zaak *Staple Dairy Products* (terugwerkende kracht) was het Hof van Justitie EG van mening dat het gewettigd vertrouwen voldoende in acht was genomen. Voor de betreffende gestelde verwachting was geen grond, nu de betrokken handelaren zelfs tot een andere conclusie hadden moeten komen, in aanmerking genomen de geschiedenis van de betreffende voorschriften als ook hun doel en strekking, alsmede gelet op eerder gedane voorstellen, eerdere verordeningen en mededelingen;⁶²
- in de zaak *Safa* (terugwerkende kracht) werd het beroep op het vertrouwensbeginsel afgewezen omdat de belanghebbenden niet konden verwachten dat ze een ongerechtvaardigd (want dubbel) voordeel zouden genieten;⁶³
- in de zaak *Delacre* (geen terugwerkende kracht) werd geoordeeld dat de belanghebbenden zich niet met succes op een gewettigd vertrouwen in de handhaving van een steunbedrag – waarop de belanghebbenden hun expansiebeleid hadden gebaseerd – konden beroepen, mede omdat zij hadden moeten voorzien dat de vermindering van de voorraden onvermijdelijk zou leiden tot een prijsstijging en een dienovereenkomstige vermindering van het steunbedrag;⁶⁴
- in de zaak *Fedesa* (terugwerkende kracht) was er geen sprake van schending van het vertrouwensbeginsel omdat gegeven de omstandigheden – vooral dat de oude richtlijn wegens een proceduregebrek nietig was verklaard en dat mogelijk een rechtsvacuüm zou zijn ontstaan – de belanghebbende niet mochten verwachten dat de betrokken regelgever zijn opvatting inhoudelijk zou wijzigen;⁶⁵
- in de zaak *Zuckerfabrik* (terugwerkende kracht) was er naar het oordeel van het Hof van Justitie EG geen sprake van gewettigd vertrouwen mede omdat, zakelijk weergegeven, de belanghebbenden de maatregel konden verwachten aangezien zij op basis van een gepubliceerde balans konden zien dat er waarschijnlijk een tekort zou zijn en dit tekort ten laste van hen zou komen;⁶⁶
- in de zaak *Cargill* (terugwerkende kracht) werd geoordeeld dat in dat geval een zorgvuldig handelaar niet mocht vertrouwen op de wettigheid van een verordening die een

59 HvJ EG 15 april 1997, zaak C-22/94 (*Irish Farmers Association*), r.o. 25. Er zijn varianten zoals 'prudent and well-informed trader' (HvJ EG 14 februari 1990, zaak C-350/88 (*Delacre*), r.o. 37), 'prudent and diligent trader' (HvJ EG 12 december 1996, zaak C-241/95 (*Accrington*), r.o. 36) en 'prudent and circumspect trader' (HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (*Di Lenardo en Dilexport*), r.o. 70).

60 Vgl. over de relatief hoge eisen die worden gesteld ook Popelier (1999), p. 189-190, Schönberg (2000), p. 128 Tridimas (2006), p. 265-266 en Gorissen (2008), p. 226 en 270.

61 Zie verder bijv. HvJ EG 7 juli 1976, zaak C-7/76 (*Irca*), r.o. 23-29, HvJ EG 1 februari 1978, zaak C-78/77 (*Lühns*), r.o. 6, HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (*Pardini*), r.o. 24-27, HvJ EG 12 december 1996, zaak C-241/95 (*Accrington*), r.o. 32-37, HvJ EG 15 april 1997, zaak C-22/94 (*Irish Farmers Association*), r.o. 17-25, en HvJ EG 17 september 1998, zaak C-372/96 (*Pontillo*), r.o. 21-33.

62 HvJ EG 19 mei 1982, zaak C-84/81 (*Staple Dairy Products*), r.o. 15.

63 HvJ EG 9 januari 1990, zaak C-337/88 (*Safa*), r.o. 17.

64 HvJ EG 14 februari 1990, zaak C-350/88 (*Delacre*), r.o. 37.

65 HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 47. Zie ook HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 10 en 13 (en de vergelijkbare zaken HvJ EG 30 september 1982, zaak C-110/81 (*SA Roquette*) en HvJ EG 30 september 1982, zaak C-114/81 (*Tunnel Refineries*)).

66 HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (*Zuckerfabrik*), r.o. 57-58.

- fout bevatte, nu de fout zo evident was dat andere handelaren zich reeds op de dag van publicatie tot de Commissie hadden gewend om haar op die fout te wijzen;⁶⁷
- in de zaak *Driessen e.a.* (geen terugwerkende kracht) werd geoordeeld dat, ondanks dat de uiteindelijke (overgangs)bepaling afweek van de eerder voorgestelde, er geen sprake was van strijd met het vertrouwensbeginsel, mede aangezien de belanghebbenden hadden moeten weten dat de eerder voorgestelde overgangsregeling niet strikt genoeg was, gelet op brieven en adviezen van diverse commissies en op verschillende in de vakliteratuur verschenen artikelen;⁶⁸
 - in de zaak *Campo Ebro* (geen terugwerkende kracht) werd geoordeeld dat geen gewettigd vertrouwen was gewekt, onder andere aangezien (i) de belanghebbenden erop bedacht moesten zijn dat de totstandkoming van de interne markt ook een vervroegde aanpassing van de interventieprijzen voor suiker tot gevolg kon hebben en (ii) de voorstellen die tot vaststelling van de bestreden verordening hebben geleid voordien al in de pers waren besproken;⁶⁹
 - in de zaak *Duff e.a.* (geen terugwerkende kracht) werd het oordeel dat er geen schending van het vertrouwensbeginsel was onder andere gemotiveerd door te overwegen dat de belanghebbenden niet onwetend konden zijn van het feit dat de gemeenschaps-wetgever reeds vóór het tijdstip waarop zij het ontwikkelingsplan indienden, pogingen had ondernomen om de structurele overschotten op de zuivelmarkt met diverse maatregelen te beheersen;⁷⁰
 - in de zaak *Moskof* (terugwerkende kracht) werden de verwachtingen niet gewettigd geacht omdat de oude bepalingen afweken van de beginselen van de betreffende regeling en bovendien economisch niet gerechtvaardigd waren;⁷¹
 - in de zaak *Azienda* (geen terugwerkende kracht) werd het beroep op gewettigd vertrouwen afgewezen omdat (i) niet erop mocht worden vertrouwd dat een onjuiste referentiehoeveelheid behouden wordt indien de werkelijke hoeveelheid bekend is, en (ii) het stelsel meebrengt dat men niet mocht vertrouwen dat men onbeperkt kon blijven produceren;⁷²
 - de zaak *Gerekens* (terugwerkende kracht) betrof een nationale regeling inzake de extra heffing op melk, aan welke regeling terugwerkende kracht was verleend, omdat de eerdere regeling die in extra heffing voorzag, door de nationale rechter (na prejudiciële vragen aan en antwoord van het Hof van Justitie EG) nietig was verklaard wegens strijd met het discriminatieverbod. Het Hof van Justitie EG achtte het vertrouwensbeginsel niet geschonden omdat (i) niets erop wees dat de marktdeelnemers erop mochten vertrouwen dat in de desbetreffende periode niet een nationale regeling ter uitvoering van het communautaire stelsel van extra heffing op melk van toepassing zou zijn, en (ii) de marktdeelnemers de maatregel met terugwerkende kracht konden voorzien gelet op het voortduren van de overschotsituatie op de melkmarkt en de verplichting van de lidstaten om het stelsel van extra heffing ten uitvoer te leggen.⁷³

Uit vorenstaande (zeker niet uitputtende) jurisprudentie volgt dat een alertheid van rechtssubjecten wordt vereist dat regels kunnen veranderen – eventueel zelfs dat regels met terugwerkende kracht kunnen veranderen –, en dat verwachtingen over het ongewij-

67 HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (*Cargill*), r.o. 22.

68 HvJ EG 5 oktober 1993, zaak C-13-16/92 (*Driessen c.s.*), r.o. 34.

69 GvEA 21 februari 1995, T-472/93 (*Campo Ebro*), r.o. 63-64.

70 HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (*Duff e.a.*), r.o. 23.

71 HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskof*), r.o. 81. Vgl. ook HvJ EG 22 oktober 1991, zaak C-44/89 (*Van Deetzen*), r.o. 21 waarin wordt overwogen dat de belanghebbenden niet erop mochten vertrouwen dat hun een 'niet uit hun beroepsactiviteit voortvloeiend commercieel voordeel' zou worden toegekend.

72 HvJ EG 25 maart 2004, zaak C-480-482-484-489-491-497-499/00 (*Azienda*), r.o. 66-67.

73 HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gerekens*), r.o. 28-33.

zigt blijven van de bestaande regels mogelijk niet als gerechtvaardigd worden aangemerkt, ingeval *grosso modo*.⁷⁴

- (a) de verandering kon worden verwacht gegeven de achtergrond van de betreffende regeling al dan niet in combinatie met verandering van voor die regelgeving relevante omstandigheden; of
- (b) het niet invoeren van de wijziging zou betekenen dat bepaalde belanghebbenden een ongerechtvaardigd, onbedoeld of ongewenst voordeel zouden genieten.

Een apart te noemen situatie, waarin zowel (a) als (b) terugkomen, is de situatie die bijvoorbeeld in de hiervoor genoemde zaak Fedesa voorkomt. Indien met de terugwerkende kracht wordt bewerkstelligd dat een eerder bestaand rechtsregime wordt gecontinueerd, of anders gezegd wordt voorkomen dat er een tijdelijk rechtsvacuüm ontstaat, lijkt het Hof van Justitie EG al snel geneigd die terugwerkende kracht toe te staan.⁷⁵ Bijzonder is dat, waar in andere gesanctioneerde gevallen de periode van terugwerking veelal relatief kort is,⁷⁶ het Hof van Justitie EG in een dergelijke situatie ook langere periodes van terugwerking sanctioneert.⁷⁷ Opvallend is verder dat, terwijl in andere gevallen veelal wordt getoetst – in het kader van de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel – of de terugwerkende kracht voorzienbaar is, het Hof van Justitie EG in een dergelijke situatie soms een andere invalshoek kiest: er is slechts sprake van een gewettigd vertrouwen wanneer de terugwerkende kracht als onvoorzienbaar was te beschouwen.⁷⁸

De vereiste alertheid kent evenwel grenzen, welke grenzen samenhangen met de 'zorgplicht' van de regelgever. In bijvoorbeeld de zaak Crispoltoni oordeelde Hof van Justitie EG namelijk dat er in het desbetreffende geval sprake was van schending van het gewettigd vertrouwen met de motivering dat 'hoewel [de betrokken ondernemers] rekening moesten houden met de mogelijkheid dat maatregelen zouden worden genomen om [etc.], zij niettemin ervan [mochten] uitgaan dat eventuele maatregelen die consequenties zouden hebben voor hun investeringen, hun tijdig ter kennis zouden worden gebracht'.⁷⁹ Anders weergegeven: de rechtssubjecten dienen alert te zijn, maar dat neemt niet weg dat de overheid een zorgplicht heeft om bijtijds de maatregelen ter kennis te brengen. Deze zorgplicht heeft zijn weerslag op de vereiste alertheid: de vereiste alertheid kent in die zin grenzen dat de belanghebbenden bij het hebben van hun verwachtingen *mogen* uitgaan van een tijdig handelende overheid. Een zorgplicht klinkt ook door in de zaak Cargill. In de motivering van zijn oordeel dat de terugwerkende kracht van de desbetreffende verordening geen schending van het vertrouwensbeginsel inhield, woog het Hof van Justitie EG uitdrukkelijk mee dat de bestreden verordening binnen een redelijke termijn – drie maanden in dat geval – nadat de noodzaak daarvan was gebleken, tot stand was geko-

74 Vgl. Temple Lang (2000), p. 172-173.

75 Vgl. Raitio (2003), p. 194-195 en Tridimas (2006), p. 260-262.

76 Raitio (2003), p. 194.

77 Zie HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), HvJ EG 30 september 1982, zaak C-110/81 (*SA Roquette*) en HvJ EG 30 september 1982, zaak C-114/81 (*Tunnel Refineries*). Deze zaken hebben allen betrekking op dezelfde situatie: een verordening was nietig verklaard door het Hof van Justitie EG op 29 oktober 1980 en vervolgens werd een nieuwe verordening door de Raad ingevoerd op 10 februari 1981, die mede betrekking had op het tijdvak 1 juli 1979-30 juni 1980. Lamoureux (1983), p. 283-284 en Tridimas (2006), p. 261 wijzen erop dat het Hof van Justitie EG in deze zaken voor het eerst een lange(re) periode van terugwerkende kracht aanvaardde. Overigens was mogelijk relevant bij deze zaken dat toen het Hof van Justitie EG oordeelde dat de (oude) verordening nietig was wegens de schending van een vormvoorschrift, het Hof van Justitie EG daarbij overwoog dat het op de weg van de Raad lag om de door hem nuttig geachte maatregelen te nemen in het kader van het landbouwbeleid. Ook in de voornoemde zaak HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gerekens*) ging het om een relatief lange periode: de betreffende wet van 27 augustus 1987 was van toepassing vanaf 2 april 1987.

78 HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 11.

79 HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-386/89 (*Crispoltoni*), r.o. 21. Overigens lijkt de betekenis van het Crispoltoni-arrest wat het vertrouwensbeginsel betreft in latere jurisprudentie te zijn ingeperkt (te zijn 'gepreciseerd'); vgl. HvJ EG 17 september 1998, zaak C-372/96 (*Pontillo*), r.o. 25-29.

men.⁸⁰ Ook in de zaak Fedesa, waarin het Hof van Justitie EG sanctioneerde dat aan een nieuwe richtlijn terugwerkende kracht werd verleend omdat een mogelijk rechtvacuüm was ontstaan doordat de oude richtlijn wegens een proceduregebrek nietig was verklaard, klinkt de zorgplicht door. Het Hof van Justitie EG wees er onder meer op dat de periode tussen de nietigverklaring en de kennisgeving van de nieuwe richtlijn zeer kort was.⁸¹ Ik leid hier een zorgplicht uit af dat de autoriteiten de periode van terugwerkende kracht zo kort mogelijk dienen te houden en dat ze de rechtssubjecten zo spoedig mogelijk dienen te informeren over de op handen zijnde wijziging met terugwerkende kracht.

E.3.5 Voorzienbaarheid

In de Decker-zaak wijst het Hof van Justitie EG in zijn motivering dat het vertrouwensbeginsel niet is geschonden, er ook op dat maatregelen waren getroffen om de betrokken belanghebbenden te informeren over de nieuwe regels. Van belang is vooral dat het Hof van Justitie EG hiermee erkent dat er relevante manieren kunnen zijn voor autoriteiten om verwachtingen te temperen die rechtssubjecten op basis van de geldende regelgeving kunnen hebben. Het primaat van de geldende regelgeving als bron om vertrouwen aan te mogen ontleen wordt daarmee afgezwakt. Andere bronnen kunnen ook relevant zijn bij de bepaling of er sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen;⁸² zij kunnen maken dat een wijziging met terugwerkende kracht voorzienbaar is. Is een maatregel evenwel niet voorzienbaar, dan is er bij terugwerkende kracht al snel sprake van schending van het vertrouwensbeginsel.⁸³ De omstandigheid voorzienbaarheid kan echter ook anderszins spelen: ingeval een verordening nietig is verklaard, kan soms pas sprake zijn van schending van gerechtvaardigd vertrouwen wanneer het *onvoorzienbaar* is dat een nieuwe verordening met terugwerkende kracht wordt ingevoerd.⁸⁴

Dat het Hof van Justitie EG niet steeds hoge eisen stelt aan de mate van voorzienbaarheid, blijkt bijvoorbeeld uit de zaak Rumi, waarin een op 31 oktober 1980 in werking getreden regel van toepassing was met ingang van 1 oktober 1980. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat 'de commissie het rechtmatig vertrouwen van betrokkenen [heeft] geëerbiedigd door de mededeling van 11 oktober 1980 te doen uitgaan, waarin zij haar voornemen te kennen gaf de maand oktober onder het quotastelsel te brengen (...). Weliswaar vermeldde de commissie in haar mededeling (...) van 11 oktober het niveau der quota niet, hetgeen medebracht dat ondernemingen (...) aan de aanbeveling der commissie geen duidelijke conclusies konden verbinden, maar dit neemt niet weg dat de ondernemingen van de bedoelingen der commissie in kennis waren gesteld.'⁸⁵ Het vertrouwensbeginsel was derhalve naar het oordeel van het Hof van Justitie

80 HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (*Cargill*), r.o. 23. Vergelijk ook de redelijke termijn die wordt gesteld door het Hof van Justitie EG aan het intrekken van een op zichzelf onwettige beschikking; bijv. HvJ EG 26 februari 1987, zaak C-15/85 (*Consorzio Cooperative d'Abruzzo*), r.o. 12 en 15-16.

81 HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 47. Vgl. ook HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 16 waarin bij de beoordeling, of er sprake was van een schending van gerechtvaardigde verwachtingen, werd meegewogen dat, na het arrest van 29 oktober 1980 waarin de oude verordening werd vernietigd, reeds in het publicatieblad van 20 december 1980 was bekendgemaakt dat op 3 december 1980 een voorstel was ingediend om een nieuwe verordening in te voeren waaraan terugwerkende kracht zou worden verleend.

82 Vgl. voor andere gevallen HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-258/80 (*Rumi*), r.o. 12, HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (*Pardini*), r.o. 24-27, HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (*Zuckerfabrik*), r.o. 58-59, en HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (*Moskoff*), r.o. 80. Zie verder Grousset (2006), p. 199-200 en Tridimas (2006), p. 265-266, beiden met jurisprudentieverwijzingen.

83 Vgl. HvJ EG 14 juli 1983, zaak C-224/82 (*Meiko*), r.o. 14.

84 Vgl. HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (*Amylum*), r.o. 11. Vgl. ook de zaken HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (*Fedesa*), r.o. 47 en HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (*Gereken*), r.o. 31.

85 HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-258/80 (*Rumi*), r.o. 12. Zie ook met betrekking tot dezelfde regeling HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-276/80 (*Padana*), r.o. 20.

EG niet geschonden, ondanks dat de mededeling van een latere datum was dan 1 oktober 1980 en ondanks dat de mededeling op een aantal belangrijke punten geen duidelijkheid bood.

De omstandigheid of een wijziging voorzienbaar is, speelt ook een belangrijke rol bij de vraag of het vertrouwensbeginsel wordt geschonden indien een regeling met onmiddellijke werking wijzigt.⁸⁶ In het algemeen heeft het Hof van Justitie EG gesteld dat geen succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel kan worden gedaan, indien de desbetreffende wijziging voorzienbaar was:

‘Op het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen kan een beroep worden gedaan door iedere marktdeelnemer bij wie een instelling gegronde verwachtingen heeft gewekt. Wanneer een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer echter de vaststelling van een voor zijn belangen nadelige communautaire maatregel kon voorzien, kan hij zich niet op dit beginsel beroepen wanneer die maatregel wordt vastgesteld.’⁸⁷

De vraag of een wijziging voorzienbaar is, is nauw verbonden met eerdergenoemde punten zoals de vereiste alertheid bij rechtssubjecten,⁸⁸ het soort rechtsgebied⁸⁹ en dat rechtssubjecten niet erop mogen vertrouwen dat regelgeving ongewijzigd blijft. Daarbij zij overigens opgemerkt dat het criterium ‘voorzienbaarheid’ op zich niet een scherp criterium is, omdat de vraag of iets voorzienbaar is juist afhangt van de omstandigheden (zie par. 11.4.1).

E.3.6 Wijze van toetsen: afweging van beginselen en belangen

Het Hof van Justitie EG komt in relatief weinig zaken tot het oordeel dat terugwerkende kracht ongeoorloofd is. Gegeven het feit dat niet-schending van het vertrouwensbeginsel een noodzakelijke voorwaarde is voor de rechtmatigheid van terugwerkende kracht, zou dit verbazing kunnen wekken. In deze paragraaf beargumenteer ik dat een verklaring is dat het Hof van Justitie EG bij toetsing van terugwerkende kracht impliciet een afweging maakt tussen het vertrouwensbeginsel en het belang dat wordt gediend met terugwerkende kracht. Tevens geef ik aan dat een dergelijke afweging ook wordt gemaakt bij de toetsing of de onmiddellijke werking van een wijziging niet in strijd is met het vertrouwensbeginsel.

In de hiervoor aangehaalde jurisprudentie sanctioneerde het Hof van Justitie EG veelal de terugwerkende kracht.⁹⁰ Er zijn wel gevallen waarin terugwerkende kracht door het Hof

86 Zie bijv. HvJ EG 8 juni 1977, zaak C-97/76 (*Merkur*), r.o. 5 en 9. Wordt een maatregel als onvoorzienbaar gezien, dan is er al snel sprake van schending van het vertrouwensbeginsel; zie bijv. HvJ EG 28 april 1988, zaak C-120/86 (*Mulder*). Zie over de rol van voorzienbaarheid ook Lamoureux (1983), p. 294-296, Temple Lang (2000), p. 173 en 179, en Tridimas (2006), p. 265-266.

87 HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (*Di Lenardo en Dilexport*), r.o. 70. Zie ook bijv. HvJ EG 15 april 1997, zaak C-22/94 (*Irish Farmers Association*), r.o. 25.

88 Vgl. Popelier (1999), p. 189-190, Van der Burg (2001), p. 27, Tridimas (2006), p. 265-266, alsmede Schönberg (2000), p. 128: ‘the European court’s view of what professional traders and Community employees should be able to foresee is very strict.’

89 Vgl. Grousset (2006), p. 208 en Tridimas (2006), p. 266.

90 Craig (2006), p. 610 lijkt te stellen dat terugwerkende kracht in de niet-strafrechtelijke sfeer ‘exceptionally’ wordt geaccepteerd door het Hof van Justitie EG. Ik vraag me af of dit wel helemaal juist is, nu in de meeste zaken die ik heb gezien de terugwerkende kracht juist wordt geaccepteerd. Iets anders is overigens dat wanneer communautaire of nationale regelgevers sneller c.q. in meer omstandigheden tot het verlenen van terugwerkende kracht zouden overgaan, het Hof van Justitie EG vaker (in relatief meer gevallen) strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel zou aannemen.

van Justitie EG wél in strijd werd geacht met het vertrouwensbeginsel,⁹¹ maar dat gebeurt relatief weinig.⁹² Het zou vreemd kunnen lijken dat er weinig jurisprudentie is waarin het Hof van Justitie EG tot het oordeel komt dat terugwerkende kracht in strijd is met het vertrouwensbeginsel, terwijl terugwerkende kracht normaliter toch verwachtingen van burgers aantast. Een eerste verklaring is waarschijnlijk dat de autoriteiten zelf niet zomaar overgaan tot het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving. Een tweede verklaring is dat veel van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot terugwerkende kracht is gewezen op het gebied van landbouwregelgeving. Deze jurisprudentie is een katalysator geweest voor de ontwikkeling van het leerstuk van terugwerkende kracht, maar evengoed is het leerstuk er wel enigszins door vertroebeld,⁹³ gelet op de hoge eisen die aan rechtssubjecten die opereren op landbouwgebied worden gesteld en de specifieke aard – de volatiliteit en het instrumentalistische karakter – van landbouwregelgeving. Een derde verklaring kan worden gevonden in de manier van toetsen door het Hof van Justitie EG, en daar gaat het mij in deze paragraaf om.

De wijze van toetsing van het Hof van Justitie EG is enigszins verhullend. Wat het Hof van Justitie EG namelijk *niet* expliciet doet, is het toetsen van de afweging tussen enerzijds het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel, die zich in beginsel verzetten tegen terugwerkende kracht, en anderzijds de belangen die worden gediend door het verlenen van terugwerkende kracht. Wat het Hof van Justitie EG *wel* expliciet doet is terugwerkende kracht toetsen aan twee voorwaarden, te weten de noodzakelijkheidsvoorwaarde en de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel, die cumulatief zijn. Indien derhalve in een concreet geval tot de conclusie zou worden gekomen dat ‘gewettigd vertrouwen’ worden geschonden, betekent dit dat de betreffende terugwerkende kracht rehtens niet is toegestaan.⁹⁴ Zoals in par. 8.2.1 naar voren is gekomen is een lastig punt met de term ‘gerechtvaardigde verwachtingen’ (en hetzelfde geldt voor ‘gewettigd vertrouwen’) dat, wanneer deze term gebruikt wordt, het onduidelijk kan zijn of daarmee een tussenresultaat of een eindresultaat wordt bedoeld. Als tussenresultaat: de verwachtingen zijn dusdanig dat ze voor honorering in aanmerking kunnen komen, maar er dient nog een afweging plaats te vinden met tegengestelde beginselen en belangen. Als eindresultaat: er is sprake van aantasting van gerechtvaardigde verwachting, dus de maatregel is niet geoorloofd; de afweging tussen het beginsel van het honoreren van opgewekte verwachtingen en andere tegengestelde beginselen heeft al plaatsgevonden. Ik kan me niet aan de indruk onttrekken dat het Hof van Justitie EG de term ‘gewettigd vertrouwen’ vaak gebruikt om een eindresultaat aan te geven. Hoewel er dus geen expliciete afweging van

91 Zie bijv. HvJ EG 14 juli 1983, zaak C-224/82 (*Meiko*), HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-386/89 (*Crispoltoni*), en HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (*Sudholz*).

92 Zie Tridimas (2006), p. 256.

93 Vgl. Raitio (2003), p. 193 en Raitio (2008), p. 12.

94 Gegeven dat er twee cumulatieve voorwaarden zijn waaraan terugwerkende kracht moet voldoen, zou de stelling dat indien het vertrouwensbeginsel niet geschonden is, daarmee de terugwerkende kracht geoorloofd is, *logisch* onjuist zijn. Niettemin vindt een dergelijke stelling empirisch wel ondersteuning aangezien indien er geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel, voor zover ik kan overzien ook steeds aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde wordt voldaan.

beginselen en belangen is, heeft die afweging dan toch plaatsgevonden, zij het impliciet.⁹⁵ Indien het Hof van Justitie EG derhalve oordeelt dat er geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel, dan betekent dat niet dat er geen verwachtingen zijn aangetaast,⁹⁶ maar dat de aantasting niet van zodanige aard is dat het belang moet wijken dat gediend wordt door de maatregel die de aantasting veroorzaakt. Dit laatste in afwegingstermen uitgedrukt: het vertrouwensbeginsel legt relatief te weinig gewicht in de schaal en moet voorrang verlenen aan concurrerende belangen. De toetsing van terugwerkende kracht gebeurt door het Hof van Justitie EG derhalve weliswaar via de 'regel' dat aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde en de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel moet zijn voldaan. Maar deze regel is in die zin verhullend dat bij de toepassing ervan in feite een afweging van beginselen en belangen plaatsvindt.⁹⁷

Het Hof van Justitie EG toetst ook of de onmiddellijke werking van een nieuwe regel, althans het ontbreken van een overgangsregel, niet in strijd is met het vertrouwensbeginsel.⁹⁸ Zoals eerder (E.2) opgemerkt vertoont die toetsing gelijkenissen met die van terugwerkende kracht. In de literatuur wordt daarom opgemerkt dat het belang van het onderscheid tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking die materieel terugwerkende kracht meebrengt, aan waarde verliest. Zo merkt Raitio op dat 'it seems that there are no longer any real differences between material and true retroactivity from the point of view of the conditions justifying retroactivity'.⁹⁹ Wel wordt verondersteld dat het Hof van Justitie EG in geval van onmiddellijke werking minder strikt toetst dan bij terugwerkende kracht, althans dat het Hof van Justitie EG het bestaan van gerechtvaardigde ver-

95 Zie ook Tridimas (2006), p. 256: 'The case law refers to these conditions as separate requirements which must be met cumulatively. In reality, the two conditions laid down in the case law are inextricably linked and represent the conflicting interests which are involved. The Court weighs, on the one hand, the public interest which retroactivity is purported to serve and, on the other hand, the requirement that the legitimate expectations of those affected must be respected. Depending on the circumstances, it may decide that reasons of public interest override the legitimate expectations of the persons concerned or conversely that the legitimate expectations of those affected must take priority over the objective of the measure. In applying the principle, the Court performs *par excellence* a balancing exercise, in the context of which a variety of factors are taken into account, in order to determine whether the expectation "in fairness outtops the policy choice".' Instemmend daarmee Grousset (2006), p. 199. Ook Raitio (2008), p. 11-16 wijst bij zijn analyse van de jurisprudentie diverse keren op het aspect van afweging.

96 Vgl. HvJ EG 15 april 1997, zaak C-22/94 (*Irish Farmers Association*), waarin het Hof van Justitie EG oordeelt dat belanghebbende geen beroep kunnen doen op het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen (r.o. 25), maar waarin het Hof van Justitie EG wel aan gaf dat 'het zeker niet bij voorbaat uitgesloten (is), dat de schorsing bij verordening (...) de gedachte heeft kunnen doen postvatten dat [etc.]'. Vgl. ook Raitio (2003), p. 225: 'even the question of what kind of expectation is "legitimate" requires weighing and balancing, and non-speculative expectations are not necessarily protected as legitimate expectations.'

97 Vgl. ook Schönberg (2000), p. 130 die in verband met een bepaald arrest waarin het Hof van Justitie EG het beroep op het vertrouwensbeginsel had afgewezen, opmerkt: 'This reasoning is unsatisfactory. (...) The real reason for the decision appears to be that in the ECJ's view the Community interest (...) outweighed [the applicant's] reasonable expectation.'

98 Ook hier geldt dat het Hof van Justitie EG niet snel, althans in relatief weinig zaken, een schending aanneemt; zie in die zin bijv. Grousset (2006), p. 211 en Tridimas (2006), p. 266-268, alsmede Schönberg (2000), p. 145 die opmerkt dat het Hof van Justitie EG verandering van regels of beleid veelal voorzienbaar acht voor belanghebbenden en veelal geen 'imbalance' aanneemt tussen het algemene belang en de betrokken individuele belangen. Voorbeelden van zaken waarbij het Hof van Justitie EG wél een schending aannam zijn HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (*CNTA*), r.o. 44 en HvJ EG 28 april 1988, zaak C-120/86 (*Mulder*), alsmede HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-386/89 (*Crispoltoni*). In HvJ EG 18 maart 1975, zaak C-78/74 (*Deuka*), r.o. 11-14 werd weliswaar tot een resultaat gekomen waarbij lopende contracten werden geëerbiedigd, maar gebeurde dit niet via toetsing maar via een gunstige interpretatie, waarbij het Hof van Justitie EG expliciet naar het belang van rechtszekerheid verwees. Ook in HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-152/88 (*Sofrimport*), r.o. 14-21 werd geen schending van het vertrouwensbeginsel zelf aangenomen maar van een bepaalde bepaling, zulks echter gegrond op het vertrouwensbeginsel.

99 Raitio (2003), p. 190.

wachtingen bij onmiddellijke werking minder snel lijkt aan te nemen.¹⁰⁰ Het Hof van Justitie EG geeft bijvoorbeeld aan dat 'het evenwel niet mogelijk [is] aan [het] beginsel [van bescherming van gerechtvaardigd vertrouwen] een dusdanig ruime draagwijdte te geven dat een nieuwe regeling nooit van toepassing zou kunnen zijn op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude regeling zijn ontstaan en waarin geen verplichtingen jegens de overheid zijn aangegaan.'¹⁰¹ Zie in dit verband ook E.3.3 over het algemene uitgangspunt van het niet mogen vertrouwen op de handhaving van een bestaande situatie die door de gemeenschapsinstellingen binnen hun discretionaire bevoegdheid kan worden gewijzigd. Voorts plaatst het Hof van Justitie EG het vertrouwensbeginsel soms expliciet tegenover het algemeen belang in het kader van de vraag of overgangsmaatregelen al dan niet geboden zijn. Het vertrouwensbeginsel dient dan soms voorrang te verlenen aan het algemeen belang.¹⁰² Dit lijkt op het eerste gezicht een belangrijke – op een minder strikte toetsing wijzende – afwijking ten opzichte van toetsing van terugwerkende kracht. Bij de toetsing van terugwerkende kracht is de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel immers een noodzakelijke voorwaarde. Maar zoals hiervoor gezien vindt er ook bij terugwerkende kracht een afweging plaats tussen het vertrouwensbeginsel en de daarmee concurrerende beginselen en belangen, zij het dat dit niet expliciet gebeurt. Ook in het geval van toetsing van onmiddellijke werking gaat de techniek van afweging van beginselen en belangen soms enigszins schuil achter een 'regel'. In bijvoorbeeld de zaak *Affish BV* lijkt in de overweging 'dienaangaande moet eraan worden herinnerd, dat ook al zou de Gemeenschap op een eerder tijdstip een situatie hebben geschapen waardoor een gewettigd vertrouwen kan worden opgewekt, een dwingend algemeen belang zich kan verzetten tegen de vaststelling van overgangsmaatregelen (...)'¹⁰³ de 'regel' naar voren te komen: honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen, tenzij een dwingend algemeen belang om dat niet te doen. Maar de vraag wanneer er sprake is van een dwingend algemeen belang (of anders gezegd van een zodanig dwingend algemeen belang dat het voorrang heeft op het vertrouwensbeginsel), behoeft dan nog beantwoording.¹⁰⁴ Het toepassen van de 'regel' in een concrete (regelgevings)situatie komt in feite neer op een afweging in het licht van de specifieke omstandigheden. Illustratief voor de enigszins verhullende manier van toetsing is voorts bijvoorbeeld de zaak *Dürbeck*, waarin het Hof van Justitie EG het niet nemen van een overgangsmaatregel toetst aan het vertrouwensbeginsel, maar bij zijn motivering van het niet aanwezig achten van een schending van dat beginsel in feite alleen wijst op de noodzaak om geen overgangsmaatregelen te treffen.¹⁰⁵ Een en ander duidt erop dat ook bij de toetsing van onmiddellijke werking een afweging aan de orde is.¹⁰⁶

E.3.7 Samenvatting

Het Hof van Justitie EG erkent het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel als communautaire rechtsbeginselen. Communautaire regelgeving en nationale regelge-

100 Tridimas (2006), p. 267.

101 HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (*Tomadini*), r.o. 21. Zie ook HvJ EG 5 mei 1981, zaak C-112/80 (*Dürbeck*), r.o. 48.

102 Bijv. HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (*Tomadini*), r.o. 20: 'dan is het [de gemeenschapsinstellingen] ingevolge het beginsel van bescherming van het gerechtvaardigd vertrouwen niet toegestaan die regeling te wijzigen zonder overgangsmaatregelen vast te stellen, wanneer tenminste een dwingend algemeen belang zich niet tegen de vaststelling van dergelijke maatregelen verzet.' Zie verder bijv. HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-183/95 (*Affish BV*), r.o. 57.

103 HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-183/95 (*Affish BV*), r.o. 57.

104 Vgl. Craig (2006), p. 649 die opmerkt dat weliswaar uit de jurisprudentie duidelijk is dat ondanks dat er een *prima facie* 'legitimate expectation' is er een 'overriding public interest' kan zijn, maar dat daarmee nog niet duidelijk is 'the standards of review that the Community courts will apply when judging whether there was an overriding public interest sufficient to defeat the expectation.'

105 HvJ EG 5 mei 1981, zaak C-112/80 (*Dürbeck*), r.o. 47-50.

106 Vgl. ook Raitio (2003), p. 220, Grousset (2006), p. 204-212 en Tridimas (2006), p. 267.

ving die binnen het toepassingsbereik van het EG-recht valt, kunnen getoetst worden aan deze rechtsbeginselen. In de zaken *Racke* en *Decker* heeft het Hof van Justitie EG het kader met betrekking tot terugwerkende kracht uiteengezet. Het Hof van Justitie EG hanteert als uitgangspunt dat aan regelgeving geen terugwerkende kracht behoort te worden verleend. Niettemin kan terugwerkende kracht gerechtvaardigd zijn, wanneer aan twee voorwaarden wordt voldaan. De eerste voorwaarde houdt in dat de terugwerkende kracht noodzakelijk dient te zijn voor het te bereiken doel. De tweede voorwaarde is de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel: er mag geen sprake zijn van schending van gerechtvaardigd vertrouwen van de betrokken belanghebbenden. Toetsing aan het vertrouwensbeginsel vindt niet alleen plaats in geval van terugwerkende kracht; ook wanneer de invoering (of wijziging) van een regel onmiddellijke werking heeft, mag er geen sprake zijn van schending van het vertrouwensbeginsel. Hoewel de wijze van toetsing mogelijk anders doet vermoeden, komt zowel de toetsing van terugwerkende kracht als die van onmiddellijke werking in feite neer op een afweging tussen het vertrouwensbeginsel enerzijds en de tegenbelangen anderzijds.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG kunnen enige algemene factoren worden gededilleerd die relevant zijn voor het antwoord op de vraag of bij een bepaalde wijziging in de regelgeving gerechtvaardigde verwachtingen worden geschonden (door het verlenen van terugwerkende kracht of het niet voorzien in overgangsregels). Een belangrijke factor is de aard van het rechtsgebied. In bepaalde rechtsgebieden, vooral meer economische rechtsgebieden zoals landbouwregelgeving, dienen rechtssubjecten in het bijzonder rekening te houden met de mogelijkheid dat regels wijzigen (al dan niet met terugwerkende kracht). Van belang is voorts dat het Hof van Justitie EG uitgaat van een 'prudent and discriminating' marktdeelnemer; aan een dergelijk rechtssubject worden relatief hoge eisen gesteld wat alertheid op veranderingen in de regelgeving betreft. Uit de jurisprudentie volgt dat verwachtingen over het ongewijzigd blijven van de bestaande regels mogelijk niet als gerechtvaardigd worden aangemerkt, ingeval *grosso modo* (a) verandering in de regelgeving kon worden verwacht gegeven de achtergrond van de betreffende regeling al dan niet in combinatie met verandering van voor die regelgeving relevante omstandigheden, of (b) het niet wijzigen van de regelgeving zou betekenen dat bepaalde belanghebbenden een ongerechtvaardigd, onbedoeld of ongewenst voordeel zouden genieten. Een belangrijke toets bij de vraag of er sprake is van schending van gerechtvaardigde verwachtingen is of de desbetreffende wijziging voorzienbaar was.¹⁰⁷ In dat verband is ook van belang dat uit de jurisprudentie blijkt dat er voor regelgevers rechtens relevante manieren kunnen zijn om verwachtingen van rechtssubjecten op basis van de geldende regelgeving te temperen, waarbij gedacht kan worden aan het tijdig informeren van rechtssubjecten over een wijziging.

E.4 TERUGWERKENDE KRACHT VAN BELASTINGREGELGEVING

E.4.1 Inleiding

In deze paragraaf ga ik in op de beoordeling door het Hof van Justitie EG van terugwerkende kracht van belastingregelgeving in het licht van het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel. De vraag naar de verhouding tussen terugwerkende kracht en deze rechtsbeginselen rijst vooral omdat het Hof van Justitie EG in diverse zaken het belang van rechtszekerheid heeft benadrukt ingeval regelgeving, zoals belas-

¹⁰⁷ Maar die toets is in die zin niet wezenlijk anders dan de toets of gerechtvaardigde verwachtingen worden geschonden dat ook het antwoord op de vraag of een wijziging voorzienbaar is, afhankelijk is van de omstandigheden.

tingregelgeving, financiële gevolgen heeft voor belanghebbenden.¹⁰⁸ Drie Nederlandse btw-zaken geven een goed inzicht in de huidige stand van zaken, te weten de zaken Holin Groep en Gemeente Leusden met betrekking tot materieel terugwerkende kracht en de zaak Stichting Goed Wonen II met betrekking tot formeel terugwerkende kracht en het fenomeen van het 'wetgeven per persbericht'.¹⁰⁹ Gegeven de chronologische volgorde van de arresten van het Hof van Justitie EG komen de gevoegde zaken Gemeente Leusden en Holin Groep aan bod vóór de zaak Stichting Goed Wonen II. Ik start met een overzicht van jurisprudentie van het Hof van Justitie EG die aan deze zaken voorafging, waarbij vooral de zaak Schloßstraße van belang is. Hoewel het wellicht mogelijk is zekere parallellen te trekken tussen de beslissingen in de genoemde Nederlandse btw-zaken en de recente ontwikkeling in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG van het leerstuk van misbruik van recht op het terrein van de btw,¹¹⁰ ga ik daar niet op in.

E.4.2 Rechtszekerheid over het recht op aftrek

Een belangrijk element in het btw-systeem is het recht op aftrek van in rekening gebrachte btw voor ondernemers. Het Hof van Justitie EG hecht er dan ook belang aan dat ondernemers rechtszekerheid hebben over het al dan niet hebben van recht op aftrek.

In de zaken INZO en Ghent Coal Terminal was reeds naar voren gekomen dat het rechtszekerheidsbeginsel zich kan verzetten tegen terugvordering van in aftrek gebrachte btw,¹¹¹ maar daar ging het niet om terugwerkende kracht van regelgeving. Dit laatste was wel aan de orde in de zaak Belgocodex. In deze zaak was aan de orde dat de Belgische wetgever het keuzerecht met terugwerkende kracht had afgeschaft. Bij Belgocodex, die eerder voor belaste verhuur had geopteerd, werd vervolgens de eerder in aftrek gebrachte btw nageheven. Het Hof van Justitie EG geeft alleen in algemene zin aan dat 'het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel (...) door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden moeten worden nageleefd.' Het overweegt vervolgens dat het aan de nationale rechter is om uit te maken of deze beginselen zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet

108 Zie bijv. de belastingzaak HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (*Sudholz*), r.o. 34: 'Daarenboven dient de gemeenschapsregeling, zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, met zekerheid kenbaar te zijn en moet de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar zijn (...). Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (...)' Vgl. ook HvJ EG 13 februari 1996, zaak C-143/93 (*Van Es*), r.o. 27, alsmede Temple Lang (2000), p. 167 met rechtspraakverwijzingen.

109 Zie over dat fenomeen uitgebreid par. 11.5.

110 Zie over die ontwikkeling bijv. Soltysik (2008).

111 HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/96 (*INZO*), r.o. 31: '(...) het beginsel van de rechtszekerheid [staat] namelijk eraan in de weg, dat de rechten en de verplichtingen van de belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich na de vaststelling van deze rechten en verplichtingen door de belastingadministratie hebben voorgedaan. Daaruit volgt, dat vanaf het moment waarop laatstgenoemde op basis van de haar door een onderneming verstrekte gegevens heeft aanvaard dat deze onderneming de hoedanigheid van belastingplichtige wordt verleend, aan de betrokken onderneming dit statuut in beginsel nadien niet meer met terugwerkende kracht kan worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan', met overigens wel het voorbehoud dat belastingplichtige te goeder trouw dient te zijn en er geen sprake van fraude of misbruik is (r.o. 24). In gelijke zin HvJ EG 15 januari 1998, zaak C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*), met de toevoeging (r.o. 20) dat 'op dezelfde wijze het recht op aftrek verworven [blijft], wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen.'

waarvan – en dat was in die zaak een complicerende omstandigheid – het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld.¹¹²

Een meer zuivere zaak is de zaak *Schloßstraße*. Gebruikmakend van de dan van toepassing zijnde regelgeving had *Schloßstraße* in de belastingaangiften over de jaren 1992-1993 afgezien van belastingvrijstelling van de voorgenomen handelingen, waardoor het recht op aftrek kon worden uitgeoefend. Na een controle wijzigden de belastingautoriteiten de belastingaanslagen over 1992 en 1993 en verleenden slechts tot een lager bedrag btw-aftrek, omdat het door een wijziging van de regelgeving met ingang van 1 januari 1994 niet meer mogelijk was afstand te doen van de voornoemde vrijstelling. Het Hof van Justitie EG oordeelde echter dat een recht op aftrek behouden blijft, tenzij er sprake is van fraude of misbruik, en behoudens eventuele herzieningen op grond van art. 20 Zesde Richtlijn.¹¹³ Kernoverweging voor behoud van het recht dat een belastingplichtige geniet om onmiddellijk de btw af te trekken die verschuldigd of voldaan is voor goederen of diensten die hij heeft ontvangen met het oog op voorgenomen economische activiteiten, is dat 'het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel er zich tegen [verzetten], dat een wetswijziging die tot stand komt nadat deze goederen zijn geleverd of deze diensten zijn verricht, hem met terugwerkende kracht dit recht ontnemt.'¹¹⁴ In vergelijking met de eerdergenoemde jurisprudentie over terugwerkende kracht valt op dat het Hof van Justitie EG voor de beoordeling van de terugwerkende kracht niet expliciet refereert aan het gebruikelijke toetsingskader (E.2).

De *Schloßstraße*-doctrine dat het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzet dat een belastingplichtige door een wijziging van de nationale wetgeving met terugwerkende kracht een op grond van de Zesde Richtlijn verworven recht op aftrek wordt ontnomen, is bevestigd in bijvoorbeeld de zaak *Marks&Spencer*.¹¹⁵ Uit deze laatste zaak volgt bovendien dat dit evenzo geldt voor een wijziging van wetgeving die de ontneming meebrengt van een voor die wijziging toekomend recht om teruggave te vorderen van in strijd met de Zesde Richtlijn geïnde belastingen.¹¹⁶

E.4.3 Gemeente Leusden/Holin Groep: materieel terugwerkende kracht

In de zaken *Gemeente Leusden* en *Holin groep* is materieel terugwerkende kracht aan de orde. Voordat ik op de arresten van het Hof van Justitie EG in deze zaken inga, geef ik eerst een overzicht van de feiten en het procesverloop. De meeste aandacht gaat uit naar de zaak *Gemeente Leusden*, omdat in de zaak *Holin Groep* uiteindelijk een materieelrechtelijk punt de uitkomst van de procedure bepaalt en het Hof van Justitie EG in die zaak voor het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel verwijst naar de overwegingen ter zake in de zaak *Gemeente Leusden*.

In de zaak *Gemeente Leusden* ging het om de situatie dat de belanghebbende, gemeente Leusden, had geopteerd voor belaste verhuur, waardoor de daarop betrekking hebbende in rekening gebrachte btw kon worden afgetrokken. Als gevolg van een wetswijziging kon *Gemeente Leusden* echter niet meer opteren voor belaste verhuur en wilde de inspecteur de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting herzien vanaf het jaar 1996 ('herziening voor-aftrek'). De elementen van materieel terugwerkende kracht bestaan erin dat de wijziging

112 HvJ EG 3 december 1998, BNB 1999/29 (*Belgocodex*), r.o. 26. A-G Alber geeft in onderdeel 38 van zijn conclusie voor deze zaak aan dat indien gesteld kan worden – en hierbij zou de lat niet te hoog mogen worden gelegd – dat het keuzerecht uitgeoefend is, het recht op aftrek niet mag zijn geschonden door de afschaffing van het keuzerecht met terugwerkende kracht.

113 HvJ EG 8 juni 2000, V-N 2000/44.21 (*Schloßstraße*), r.o. 42-47.

114 HvJ EG 8 juni 2000, V-N 2000/44.21 (*Schloßstraße*), r.o. 47.

115 HvJ EG 11 juli 2002, FED 2002/608 (*Marks&Spencer*), r.o. 45. Zie ook HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (*Sudholz*), r.o. 40.

116 HvJ EG 11 juli 2002, FED 2002/608 (*Marks&Spencer*), r.o. 46.

ook van toepassing is op lopende verhuurcontracten en, vooral, dat de wijziging als gevolg van de herzieningsregels meebrengt dat een eerder – vóór de inwerkingtreding van de wijziging – verleend recht op aftrek wordt herzien.¹¹⁷

In de zaak Holin Groep had een wetswijziging tot gevolg dat de zogenoemde integratieheffing werd toegepast bij Holin Groep, hetgeen naar het oordeel van de Hoge Raad materieel overeenkomt met herziening van de vooraftek.¹¹⁸ In dit laatste ligt dan ook het voornaamste element van materieel terugwerkende kracht besloten.

Gegeven de onduidelijkheid en vragen over de werking van het Europese recht in de desbetreffende gevallen, besluit de Hoge Raad in beide zaken tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EG.¹¹⁹ Tijdens de procedure voor het Hof van Justitie EG concludeert A-G Tizzano dat het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen de herziening in de zaak Gemeente Leusden en tegen integratieheffing in de zaak Holin Groep.¹²⁰

Gemeente Leusden

In de zaak Gemeente Leusden constateert het Hof van Justitie EG dat er geen sprake is van terugwerkende kracht.¹²¹ Ik merk op dat deze opvatting getuigt van een formeel-technische opvatting van terugwerkende kracht¹²² en afwijkt van die van zijn A-G Tizzano die wel had gesteld dat er sprake is van terugwerkende kracht.¹²³ Het Hof van Justitie EG stelt vervolgens dat de oude rechtspraak – waaronder de voornoemde zaak Schloßstraße – zich niet verzet tegen een herziening van aftrek, aangezien deze rechtspraak niet zag op herziening en bovendien een voorbehoud maakte voor herziening.¹²⁴ De vraag is niettemin of het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een herziening als gevolg van een wetswijziging. Het Hof van Justitie EG betreft eerst de Zesde Richtlijn erbij:

‘66. Wat het vertrouwen betreft dat een belastingplichtige zou kunnen koesteren ten aanzien van de aftrekmogelijkheden en dat hem ertoe zou kunnen brengen een huurprijs te aanvaarden waarin rekening is gehouden met deze mogelijkheden, zij opgemerkt dat het op geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn is gebaseerd (cursivering MP). Artikel 13, C, van de Zesde richtlijn biedt de lidstaten integendeel de mogelijkheid hun belastingplichtigen het recht te geven om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, maar tevens om de omvang van dit recht te beperken of om het recht af te schaffen. Waar het om een richtlijn op belastinggebied gaat, waarvan bepaalde voorschriften zoals artikel 13, C, de lidstaten ruime bevoegdheden laten, kan een wetswijziging die in overeenstemming met de richtlijn is vastgesteld, niet als onvoorzienbaar worden aangemerkt (cursivering MP).

67. Bovendien is de schade die wordt geleden in geval van afschaffing van het keuzerecht niet specifiek voor de herziening van de aftrek. De eigenaar van een

¹¹⁷ Vgl. Kamminga (2005), p. 362.

¹¹⁸ HR 21 december 2001, BNB 2002/115, r.o. 3.4.5. In latere jurisprudentie spreekt de Hoge Raad over een heffing ‘die er – materieel gezien – toe strekt dat belasting die onder de wettelijke regeling zoals die gold vóór de wetswijziging in aftrek mocht worden gebracht, alsnog wordt geheven’ (HR 12 augustus 2005, BNB 2006/16, r.o. 2.1 en HR 11 april 2008, BNB 2008/166, r.o. 3.4).

¹¹⁹ HR 14 december 2001, BNB 2002/114, m.n. r.o. 3.4.1-3.4.5 en HR 21 december 2001, BNB 2002/115, m.n. r.o. 3.4.1-3.4.6; zie ook onderdelen 5-7 van de bijlage bij de conclusies van Van den Berge.

¹²⁰ Zie vooral r.o. 59-77 resp. r.o. 78-103 van de conclusie van Tizzano voor HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (Gemeente Leusden/Holin Groep).

¹²¹ HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (Gemeente Leusden/Holin Groep), r.o. 62.

¹²² Vgl. ook Van Zadelhoff in zijn noot in BNB 2004/260, die nog opmerkt zich goed te kunnen voorstellen dat de belastingplichtige de herziening wel als terugwerkende kracht ervaart.

¹²³ Vgl. onderdelen 52-53 en vooral 67-68 van de conclusie voor HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (Gemeente Leusden/Holin Groep).

¹²⁴ HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (Gemeente Leusden/Holin Groep), r.o. 63-64.

verhuurd onroerend goed, die als verhuurder gehouden is noodzakelijke werkzaamheden aan het verhuurd onroerend goed te verrichten, lijdt soortgelijke schade indien de wetgever vóór de uitvoering van de werkzaamheden het recht om voor belastingheffing over de verhuur te kiezen zou wijzigen, waardoor de verhuurder belet zou worden om de over deze werkzaamheden betaalde btw in aftrek te brengen, terwijl deze eigenaar is gebonden door een lopende huur-overeenkomst waarin in de huurprijs eventueel enkel rekening is gehouden met de te verrichten werkzaamheden, maar niet met de daarmee verband houdende btw.

68. Elke wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over bepaalde vormen van verhuur van onroerende goederen te kiezen, kan de belastingplichtige dus benadelen wanneer deze niet heeft voorzien in een aanpassing van de verlangde huurprijs, ongeacht of deze kosten aan het onroerende investeringsgoed in het verleden zijn gemaakt dan wel nog moeten worden gemaakt. De benadeling is dus niet specifiek veroorzaakt door de ingevolge artikel 20 van de Zesde richtlijn vereiste herziening.'

Ik leid uit deze passage af dat het Hof van Justitie EG laat meewegen dat het gegeven dat de Zesde Richtlijn ruimte biedt voor bepaalde wijzigingen, ertoe noopt dat belastingplichtigen daarmee rekening moeten houden. Opmerking verdient dat het Hof van Justitie EG niet toetst of de wijziging voorzienbaar was, maar of die niet onvoorzienbaar was. Deze passage is *grosso modo* in lijn met de in E.3.3 aangehaalde vaste jurisprudentie dat 'marktaandeelhouders niet mogen vertrouwen op de handhaving van een bestaande situatie die door de gemeenschapsinstellingen, handelend krachtens hun discretionaire bevoegdheid, kan worden gewijzigd.' Na de aangehaalde passage overweegt het Hof van Justitie EG dat bovendien de schade die wordt geleden in geval van afschaffing van het keuzerecht niet specifiek is voor de herziening maar zich ook in andere situaties kan voordoen (r.o. 67-68).¹²⁵ Vervolgens oordeelt het dat de Zesde Richtlijn, uitgelegd in overeenstemming met de communautaire rechtsbeginselen, zich derhalve niet verzet tegen de wijziging met als gevolg dat het recht op aftrek wordt herzien (r.o. 69). Ik merk op dat de wijziging hier derhalve in het algemeen aan het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel is getoetst. Dit vindt ondersteuning in het feit dat het Hof van Justitie EG vervolgens nogmaals aan die beginselen, maar dan meer specifiek met betrekking tot het ontbreken van een overgangsmaatregel voor belastingplichtigen die op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet door reeds lopende overeenkomsten waren gebonden.

'70. Hoewel artikel 20 van de Zesde richtlijn als zodanig de bovengenoemde beginselen niet schendt, is echter niet uitgesloten dat de nationale wetgever deze heeft geschonden waar hij zonder rekening te houden met een *bescherming verdienend gewettigd vertrouwen* bij de belastingplichtige, *terwijl het te bereiken doel dit niet vereiste* het recht om voor belastingheffing over de verhuur van onroerende goederen te kiezen, plotseling en op niet voorzienbare wijze¹²⁶ heeft afgeschaft zonder de belastingplichtigen die op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet door reeds lopende overeenkomsten waren gebonden, de nodige tijd te geven om zich aan de nieuwe wetgeving aan te passen' (cursivering MP).

Ondanks dat het Hof van Justitie EG eerder constateerde dat er geen sprake was van terugwerkende kracht, lijkt het Hof van Justitie EG hier wel de voorwaarden te noemen waaraan terugwerkende kracht dient te voldoen, te weten de noodzakelijkheidsvoorwaarde en de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel. Ik heb eerder in E.2 en E.3.6 al opgemerkt dat de toetsing door het Hof van Justitie EG van onmiddellijke werking

¹²⁵ Het is mij niet helemaal duidelijk waarom het feit dat ook in andere situaties nadeel kan worden ondervonden van de wetswijziging, afdoet aan het vertrouwen. Wellicht echter dat hierin impliceert een beroep op het gelijkheidsbeginsel besloten ligt als tegenargument om niet speciaal een uitzondering te maken voor herziening.

¹²⁶ Voetnoot MP: Dit lijkt enigszins in tegenspraak met r.o. 66.

soms gelijkenissen vertoont met de toetsing van terugwerkende kracht. Het Hof van Justitie EG vervolgt:

‘75. Wat het bestaan van een gewettigd vertrouwen bij een belastingplichtige als de Gemeente Leusden betreft, zij opgemerkt dat de huurovereenkomst die in het hoofdgeding aan de orde is, niet onder de overgangsbepalingen van de wet viel omdat de huurprijs te laag was ten opzichte van de gemaakte investeringskosten. In de optiek van de Wijzigingswet is een dergelijke huurovereenkomst dus wat de Nederlandse regering beschouwt als een juridische constructie ter ontwijking van belastingheffing die de partijen te hoog vinden.

76. (...) de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik [is] een doel dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.

77. Het ware in strijd met dit doel om een lidstaat te verbieden onmiddellijke toepassing te geven aan zijn wet (...) wanneer deze lidstaat tot de vaststelling is gekomen dat het keuzerecht werd gebruikt in het kader van belastingontwijkingconstructies. Een belastingplichtige kan dus geen gewettigd vertrouwen stellen in de handhaving van een wettelijk kader waarin fraude, belastingontwijking en misbruik mogelijk zijn.

(...)

79. Wat belastingontwijking betreft, ook al kan een belastingplichtige volgens het recht van een lidstaat niet worden verweten dat hij heeft geprofiteerd van een bepaling of een leemte in de wet waardoor hij minder belasting heeft moeten betalen zonder dat er echter sprake is van misbruik, toch kan de afschaffing van de regeling waarvan de BTW-plichtige heeft geprofiteerd, als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.

80. Gelet op deze elementen, blijkt niet dat een maatregel als de Wijzigingswet moet worden aangemerkt als een maatregel die verder gaat dan hetgeen het doel ervan vereiste, en evenmin als een maatregel waarmee het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen is geschonden.

81. Hoe dan ook mag een belastingplichtige er niet op vertrouwen dat zich in het geheel geen wetswijziging zal voordoen, maar mag hij alleen de wijze van toepassing van een dergelijke wijziging ter discussie stellen. In casu blijkt dat de Nederlandse wetgever maatregelen heeft getroffen om te voorkomen dat de belastingplichtigen zouden worden verrast door de toepassing van de wet waar het herzieningen van het recht op aftrek betreft. Een perscommuniqué heeft immers op 31 maart 1995 de voorgenomen wetswijziging aangekondigd en de wetgever heeft bepaald dat een belaste verhuur pas vanaf de inwerkingtreding van de wet in een vrijgestelde verhuur zou overgaan, teneinde de partijen bij een huurovereenkomst een termijn te laten om tot die datum overleg te plegen over de consequenties van de wetswijziging.’

Een eerste opmerking is dat hier ‘een omstandigheid met een tweezijdige invloed’ (zie voor die term E.3.2) te zien is, te weten de omstandigheid dat onder de oude regeling belastingontwijking mogelijk was. Behalve in de motivering dat de afschaffing van de regeling geen schending van het gewettigd vertrouwen vormt (r.o. 79), komt deze omstandigheid namelijk terug in de motivering dat aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde is voldaan (r.o. 76-77). Een tweede opmerking is dat hier een alertheid van de belastingplichtige wordt verwacht. Gegeven dat onder de oude regeling belastingontwijking mogelijk is, is er – hoezeer de belastingplichtige, aldus het Hof van Justitie EG, niet verweten kan worden daar-

van geprofitteerd te hebben – geen sprake van gerechtvaardigde verwachtingen dat de regeling niet zou worden gewijzigd zonder het treffen van overgangsmaatregelen.¹²⁷ Dit past in de eerder in E.3.4 onderscheiden categorie dat verwachtingen over het ongewijzigd blijven van de bestaande regels mogelijk niet als gerechtvaardigd worden aangemerkt, ingeval de handhaving van de bestaande regels zou resulteren in een ongerechtvaardigd, onbedoeld of ongewenst voordeel voor de betrokken rechtssubjecten.¹²⁸ Voorts klinkt hierin door de gewichtsverlagende invloed van de omstandigheid ‘fiscale grensverkenning’ op het rechtszekerheidsbeginsel (par. 11.7). Tot slot merk ik op dat in r.o. 81 naar voren komt dat het Hof van Justitie EG belang hecht aan het persbericht waarin de wijziging was aangekondigd en aan het feit dat belanghebbenden in de gelegenheid waren zich aan te passen aan de ophanden zijnde wijziging. Dat belang wordt gehecht aan het persbericht, past in de lijn van de andere jurisprudentie waaruit naar voren komt dat autoriteiten door middel van aankondigingen verwachtingen kunnen temperen die belanghebbenden op zich op basis van de geldende regelgeving zouden kunnen hebben (zie E.3.5).

Gegeven hetgeen het Hof van Justitie EG voor recht heeft verklaard, oordeelt de Hoge Raad in zijn eindarrest dat het cassatieberoep van de Gemeente Leusden ongegrond is.¹²⁹

Holin Groep

In de zaak Holin Groep is uiteindelijk een materieelrechtelijk punt van de Zesde Richtlijn reeds doorslaggevend (zie ook de derde opmerking hierna), waardoor het Hof van Justitie EG niet meer ingaat op de vragen van de Hoge Raad over de verhouding tussen de integratieheffing en het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.¹³⁰ Niettemin maak ik nog de volgende opmerkingen.

Een eerste opmerking betreft het feit dat A-G Tizzano in zijn conclusie van mening was dat er in de zaak Holin Groep sprake is van terugwerkende kracht aangezien het vóór de inwerkingtreding van de wet verkregen recht op aftrek feitelijk wordt ontnomen door de integratieheffing.¹³¹ Gelet op het feit dat er geen sprake was van formeel terugwerkende kracht, benadert A-G Tizzano het concept ‘terugwerkende kracht’ derhalve op een materiële manier. Het Hof van Justitie EG laat zich over deze kwestie niet uit, waarschijnlijk mede omdat aan de toetsing aan communautaire rechtsbeginselen niet wordt toegekommen.

Ten tweede zij opgemerkt dat het Hof van Justitie EG niet toekomt aan de tweede vraag die de Hoge Raad had gesteld, namelijk over de invloed van het persbericht waarmee de bestreden wetswijziging was aangekondigd. De Hoge Raad had de vraag gesteld of, kort gezegd, indien het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel zich verzet-

127 Het element van belastingontwijking komt ook nog terug – zij het in iets andere termen – in het antwoord op de prejudiciële vraag met betrekking tot het communautaire rechtszekerheidsbeginsel: ‘82. (...) De afschaffing van het wettelijke kader waarvan de BTW-plichtige heeft geprofitteerd door minder belasting te betalen, zonder dat daarbij sprake was van misbruik, kan (...) als zodanig geen schending van een op het gemeenschapsrecht gebaseerd gewettigd vertrouwen vormen.’

128 Vgl. Kamminga (2005), p. 363 die opmerkt de stellige indruk te hebben dat het Hof van Justitie EG de betreffende constructies als juridische constellaties ziet, die indruisen tegen het nagestreefde doel van de Zesde Richtlijn: het verzekeren van een juiste btw-heffing.

129 HR 20 mei 2005, BNB 2006/15.

130 HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), r.o. 92-93. Het valt buiten het terrein van dit onderzoek (en mijn kennis) om op het materiële punt in te gaan; ik merk slechts op dat blijkens commentaren (bijv. de annotatie van Van Zadelhoff in BNB 2004/260 en de aantekening van Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2004/24.17) er kennelijk twijfel bestaat of het Hof van Justitie EG de finesses van de integratieheffing wel volledig heeft doorgrond. Zie voor het eindoordeel van de Hoge Raad in de zaak Holin Groep HR 12 augustus 2005, BNB 2006/16.

131 Onderdelen 79-84 van de conclusie voor HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*).

ten tegen de integratieheffing als gevolg van de wetswijziging, dat ook geldt voor integratieheffing ter zake van elementen van de kostprijs die zijn opgekomen ná de datum van aankondiging van de wetswijziging per persbericht. A-G Tizzano was op die kwestie wel ingegaan en had aangegeven geneigd te zijn uit te sluiten dat een persbericht 'met betrekking tot een wetsvoorstel, waarvan het lot dus nog onzeker is,' van invloed kan zijn.¹³² Zoals hierna (E.4.4) aan de orde komt, was deze advocaat-generaal ook in de zaak Stichting Goed Wonen II zeer kritisch over de betekenis van een persbericht, maar dacht het Hof van Justitie EG daar anders over. Voor dat laatste was in de zaak Gemeente Leusden (zie r.o. 81 boven geciteerd) al een voorzichtige aanwijzing te vinden.

Tot slot merk ik, mede met het oog op het hierna aan de orde komende arrest HR BNB 2008/166, op dat het Hof van Justitie EG geen blijk ervan geeft dat het prejudiciële antwoord dat, kort gezegd, de integratieheffing niet mogelijk is, gegrond is op het communautaire rechtszekerheids- of vertrouwensbeginsel.¹³³ De beslissing is gegrond op de toepasselijke bepaling uit de Zesde Richtlijn, welke bepaling volgens het Hof van Justitie EG 'het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed betreft, en niet een wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over een in beginsel vrijgestelde economische handeling te kiezen.' Dat neemt overigens niet weg dat door de bepaling op deze manier uit te leggen een resultaat wordt bereikt waarbij het vertrouwen van belanghebbenden over het recht op aftrek wordt geëerbiedigd. Mogelijk dat de genoemde communautaire rechtsbeginselen derhalve wel een rol hebben gespeeld, zij het niet in het kader van toetsing maar bij de interpretatie.

Aanverwante Nederlandse jurisprudentie

De wetswijziging die aan de orde was in de zaak Gemeente Leusden, waarin het beroep op het communautaire vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel werd afgewezen, en in de zaak Holin groep, waarin aan het beroep op die beginselen uiteindelijk niet werd toegekomen, is ook aan de orde gekomen in bijvoorbeeld HR BNB 2004/263 en HR BNB 2008/166.¹³⁴ Vooral die laatste zaak is opvallend omdat daarin het beroep op de genoemde communautaire beginselen is gehonoreerd.

In HR BNB 2004/263 – derhalve vóór het arrest van het Hof van Justitie EG in de zaak Gemeente Leusden/Holin Groep – was aan de orde of er sprake was van schending van het communautaire rechtszekerheidsbeginsel omdat de wetswijziging meebracht dat ná de wetswijziging geen recht op aftrek bestond van aan de belanghebbende in rekening gebrachte omzetbelasting die betreft prestaties ten aanzien waarvan hij vóór de wetswijziging verplichtingen is aangegaan.¹³⁵ De Hoge Raad oordeelde in ontkennende zin onder verwijzing naar de arresten Belgocodex en Schloßstraße. De crux is dat het in het desbetreffende geval niet gaat om het terugnemen van een vóór de wetswijziging bestaand recht op aftrek. In meer algemene termen lijkt mij de lijn van het arrest te zijn dat de enkele omstandigheid dat een nadelige wetswijziging ook van toepassing is op een bestaande rechtsverhouding, geen strijd met het communautaire rechtszekerheidsbeginsel oplevert; daarvoor is meer nodig.

132 Onderdeel 89, alsmede onderdelen 128-129, van de conclusie voor HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*). Ter vergelijking: A-G Van den Berge gaf in onderdeel 5.12 van de bijlage bij zijn conclusies voor HR 14 december 2001, BNB 2002/114 en HR 21 december 2001, BNB 2002/115 aan dat het hem leek dat belastingplichtigen na het moment waarop het persbericht was uitgevaardigd, er niet meer op konden rekenen dat het bestaande regime zou worden gehandhaafd.

133 Kennelijk anders Nieuwenhuizen in NTFR 2005/1072.

134 Zie daarnaast ook, maar weinig toevoegend ten opzichte van de zaken Gemeente Leusden en Holin Groep, HR 12 augustus 2005, BNB 2006/17 en HR 12 augustus 2005, V-N 2005/38.28.

135 HR 18 april 2003, BNB 2004/263, r.o. 3.5.1-3.5.2.

De zaak HR BNB 2008/166 is een opvallende, vooral vanwege het feit dat het beroep op het communautaire rechtszekerheidsbeginsel gegrond wordt geacht door de Hoge Raad.¹³⁶

‘3.4. Voor zover de middelen voor het overige een beroep doen op het communautaire vertrouwensbeginsel slagen zij. Op grond van de door het Hof vastgestelde feiten kan niet worden uitgesloten dat belanghebbende recht op aftrek van omzetbelasting heeft verkregen ter zake van aan haar vóór het ingangstijdstip van de werking van de Wet van 18 december 1995 geleverde goederen of verrichte diensten in verband met de door belanghebbende voorgenomen bouw en verhuur. In dat geval kon geen naheffingsaanslag worden opgelegd, nu, gelet op (...) de zaak Holin Groep BV c.s. (...), belanghebbende dan niet door een andere oorzaak dan de wetswijziging een levering in de zin van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn (artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet) kan worden aangerekend en zulks geen grond kan opleveren voor een naheffingsaanslag als de onderwerpelijke, die – materieel gezien – ertoe strekt dat belasting die onder de wettelijke regeling zoals die gold vóór de wetswijziging in rekening is gebracht en in aftrek mocht worden gebracht, alsnog wordt geheven (vgl. HR 12 augustus 2005, nr. 35 977, BNB 2006/16). Nu uit ‘s Hofs uitspraak niet blijkt of jegens belanghebbende vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, prestaties zijn verricht waarvoor recht op aftrek is ontstaan, kan ‘s Hofs uitspraak niet in stand blijven.’

Zoals hiervoor aangegeven komt het resultaat waartoe het Hof van Justitie EG in de zaak Holin Groep komt, weliswaar materieel overeen met het honoreren van vertrouwen met betrekking tot het recht op aftrek, maar is de beslissing van het Hof van Justitie EG niet gegrond op het communautaire vertrouwensbeginsel maar op de betreffende bepaling uit de Richtlijn. In zoverre is het opvallend dat de Hoge Raad met verwijzing naar de zaak Holin Groep stelt dat het beroep op het communautaire vertrouwensbeginsel slaagt. Het lijkt erop dat de Hoge Raad het arrest in de zaak Holin Groep en het hierna aan de orde komende arrest in de zaak Stichting Goed Wonen II, waarin het Hof van Justitie EG de formeel terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur en het ‘wetgeven per persbericht’ sanctioneert, combineert. Dit leid ik af uit het feit dat doorslaggevend is of de belanghebbende recht op aftrek heeft verkregen ter zake vóór 31 maart 1995, 18.00 uur geleverde goederen of verrichte diensten in verband met de bouw en verhuur. Is dat het geval dan kan de naheffingsaanslag niet in stand blijven (dus kennelijk evenmin voor zover hij betrekking heeft op omzetbelasting op ná dat tijdstip aan de belanghebbende geleverde goederen of verrichte diensten). Is dat niet het geval dan kan kennelijk de naheffingsaanslag wel in stand blijven. Dat 31 maart 1995, 18.00 uur als scherprechter fungeert, is niet terug te vinden in de zaak Holin Groep en wijkt af van de conclusie van A-G Tizzano met betrekking tot de invloed van het persbericht. De Hoge Raad leidt dat kennelijk af uit de zaak Stichting Goed Wonen II. Dat vermoeden vindt ondersteuning in de aan de geciteerde rechtsoverweging voorafgaande r.o. 3.3, waarin de Hoge Raad het betoog van de belanghebbende dat de terugwerkende kracht van de wetswijziging tot 31 maart 1995, 18.00 uur in strijd is met het gemeenschapsrecht afwijst met verwijzing naar zijn eindbeslissing in de zaak Stichting Goed Wonen (HR BNB 2008/37).

E.4.4 Stichting Goed Wonen II: formeel terugwerkende kracht

De zaak Stichting Goed Wonen¹³⁷ ziet op formeel terugwerkende kracht van wetgeving. Ik geef eerst een overzicht van de feiten en het procesverloop. Ik ga apart in op de conclusie van A-G Tizzano, omdat die haast diametraal tegenover het arrest van het Hof van Justitie EG staat.

¹³⁶ HR 11 april 2008, BNB 2008/166.

¹³⁷ HvJ EG 4 oktober 2001, BNB 2002/396 (Stichting Goed Wonen I).

Feiten en procesverloop

De zaak Stichting Goed Wonen betrof de volgende situatie. Op 28 april 1995 had belanghebbende ten behoeve van een door haar opgerichte stichting een recht op vruchtgebruik voor tien jaar op een aantal complexen woningen gevestigd, en wel tegen een vergoeding die lager is dan de kostprijs van de woningen. Tot die datum had belanghebbende de ter zake van de oplevering of bouw van de woningen in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek gebracht. Op grond van de op dat moment van toepassing zijnde regelgeving werd het vestigen van het recht van vruchtgebruik aangemerkt als een belaste levering, waardoor de belanghebbende de voornoemde omzetbelasting in aftrek kon brengen. Na aangifte te hebben gedaan over het tijdvak 1 april-30 juni 1995 honoreerde de inspecteur het verzoek om teruggaaf, onder voorbehoud van een nadere standpuntbepaling. Nadat de wet van 18 december 1995, Stb. 659 in werking was getreden, werd door de inspecteur een naheffingsaanslag opgelegd over dat tijdvak ter hoogte van het saldo van de in aftrek gebrachte voorbelasting en de, ter zake van het vestigen van het recht van vruchtgebruik, in rekening gebrachte belasting. De wet bracht namelijk mee dat het vestigen van een recht van vruchtgebruik niet meer als een belaste levering wordt aangemerkt maar als btw-vrijgestelde verhuur (hetgeen als gevolg had dat de daarop drukkende voorbelasting niet meer in aftrek kan worden gebracht) indien de vergoeding voor het recht van vruchtgebruik minder was dan de waarde ervan in het economische verkeer. Omdat aan deze bepaling terugwerkende kracht werd verleend tot het moment van het persbericht van 31 maart 1995, 18.00 uur (waarin de voorgestelde wetswijziging en terugwerkende kracht ervan waren aangekondigd) was er een wettelijke grondslag om deze nieuwe bepaling ook toe te passen met betrekking tot het tijdvak 1 april-30 juni 1995. Anders dan in de zaken Gemeente Leusden en Holin Groep betrof het derhalve een zuivere vorm van terugwerkende kracht (formeel terugwerkende kracht): het gaat niet om een (materiële) herziening van eerder verleende aftrek, maar om het alsnog weigeren van de aftrek zelf.

In HR 24 augustus 1999, BNB 1999/439 oordeelde de Hoge Raad dat, zakelijk weergegeven, de betreffende terugwerkende kracht niet in strijd is met de Richtlijn noch met een ieder verbindende bepaling.¹³⁸ In verband met een ander geschilpunt besloot hij echter tot het stellen van prejudiciële vragen. Het Hof van Justitie EG beantwoordde deze vragen in zijn arrest van 4 oktober 2001.¹³⁹ Omdat in de tussentijd het eerdergenoemde arrest Schloßstraße was gewezen twijfelde de Hoge Raad of zijn eerdere oordeel over de rechtmatigheid van de terugwerkende kracht wel juist was¹⁴⁰ en stelde daarom in zijn arrest van 18 oktober 2001 opnieuw prejudiciële vragen, nu over de terugwerkende kracht.¹⁴¹

Conclusie A-G Tizzano

In de procedure voor het Hof van Justitie EG geeft A-G Tizzano reeds in het begin van zijn conclusie aan dat het rechtszekerheidsbeginsel in de weg staat aan het toepassen van de onderhavige regelgeving met terugwerkende kracht.¹⁴² Redengevend achtte de advocaat-generaal ten eerste dat er geen sprake is van een – in zijn ogen vereiste – uitzonderlijke situatie.¹⁴³ Bovendien was naar zijn mening niet voldaan aan de uit de jurisprudentie af te leiden voorwaarden voor terugwerkende kracht. De advocaat-generaal meent dat niet

138 HR 24 augustus 1999, BNB 1999/439, r.o. 3.3.5. Nu een naheffingsaanslag aan de orde was, lijkt in dat arrest impliciet besloten te liggen dat in geval de reden voor de naheffing gelegen is in wetgeving met terugwerkende kracht, aan de voorwaarden ex art. 20 AWR voor het opleggen van een naheffingsaanslag is voldaan (zie daarover ook, en zeer kritisch, Van Zadelhoff in zijn BNB-annotatie). Zie ook kort par. 11.12.2.

139 HvJ EG 4 oktober 2001, BNB 2002/396 (*Stichting Goed Wonen I*).

140 Zie ook onderdeel 11 van de conclusie van A-G Van Kalmthout voor HR 18 oktober 2001, BNB 2002/397, waarin de advocaat-generaal overigens ook opmerkt dat, vooral erop gelet dat de vestiging van het recht van vruchtgebruik heeft plaatsgevonden na het persbericht, moeilijk kan worden gezegd dat belanghebbende in een gerechtvaardigd vertrouwen is beschaamd.

141 HR 18 oktober 2001, BNB 2002/397.

142 Onderdeel 26 van de conclusie voor HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (*Stichting Goed Wonen II*).

143 Onderdelen 31-34.

aan de voorwaarde van noodzakelijkheid is voldaan en wijst daarbij in feite op de trage reactie van de Nederlandse wetgever: 'Het is immers moeilijk vol te houden dat het doel om een einde te maken aan gedragingen die op zich rechtmatig waren en die thans sinds meerdere jaren voortduurden, in een situatie als de onderhavige enkel door middel van een wet met terugwerkende kracht doeltreffend kon worden nagestreefd.'¹⁴⁴ Daarnaast is volgens de advocaat-generaal evenmin voldaan aan de voorwaarde dat er geen sprake mag zijn van schending van gewettigd vertrouwen. In lijn met zijn eerder in de Holin Groep zaak getoonde opvatting (zie E.4.3) is de advocaat-generaal wederom kritisch over de invloed van het persbericht:

'37. (...) evenmin [kan] worden gesteld dat het gewettigd vertrouwen van de belanghebbenden in het onderhavige geval naar behoren is beschermd door middel van de bekendmaking van een persbericht waarin werd aangekondigd dat de vestiging van beperkte zakelijke rechten op onroerende zaken vanaf 31 maart 1995 zou worden gelijkgesteld met van belasting vrijgestelde verhuur. 38. (...) enkele lidstaten [hebben] de gewoonte om op wettelijke bepalingen vooruit te lopen via persberichten die bedoeld zijn om degenen tot wie de wet is gericht, tijdig te waarschuwen. Mij dunkt echter, afgezien van alle andere overwegingen, dat de strekking van een dergelijke praktijk niet kan worden veralgemeend in de context van een gemeenschappelijke markt waarop alle Europese marktdeelnemers optreden en waarop de normalerwijze gevolgde praktijk zich veeleer laat leiden door het beginsel dat de gedragingen van de burgers zich richten naar en worden bepaald door wetten in plaats van persberichten. Kortom, zoals de Commissie terecht heeft beklemtoond, kunnen bijzondere praktijken van enkele lidstaten in het gemeenschapskader niet de zienswijze rechtvaardigen dat particulieren in het algemeen, en belastingplichtigen in het bijzonder, meer geloof hechten aan persberichten dan aan het geldende recht. 39. Daarbij komt nog dat, zoals in het onderhavige geval nu juist is gebeurd, de in algemene termen in een persbericht aangekondigde regels, nadien met hun concrete inhoud en met hun daadwerkelijke strekking pas gekend worden nadat het desbetreffende wetsontwerp bij het Parlement is ingediend, en dat hoe dan ook in de loop van de parlementaire behandeling, zoals in casu is gebeurd, vele wijzigingen op de regels kunnen worden aangebracht. 40. In het onderhavige geval kon dus niet worden gesteld dat de vereniging GW – nog afgezien van de vraag of op haar een wettelijke verplichting rust om op de hoogte te zijn van het bericht van 31 maart 1995 – zich reeds op 28 april daaraanvolgend eerder aan de onzekere voorschriften van dat bericht moest houden dan aan de zekere bepalingen van de sinds 1968 geldende wet OB. Te meer daar zij nu juist van aanvang af op deze wet had vertrouwd bij haar keuze uit de verschillende mogelijkheden voor het fiscaal meest aangewezen type handeling (het vestigen van een recht van vruchtgebruik). Had zij bovendien precies de inhoud van de aangekondigde wijzigingen kunnen kennen, in plaats van een algemeen persbericht, dan had zij deze operatie nog anders, en nog steeds rechtmatig, kunnen organiseren middels oplossingen die haar in ieder geval in staat zouden hebben gesteld, ook binnen het nieuwe wettelijke kader, om althans gedeeltelijk het recht op aftrek te behouden (bijvoorbeeld door een vergoeding overeen te komen die net boven de economische waarde van het recht op aftrek ligt).'

De A-G Tizzano geeft derhalve blijk een sterk 'legistische' opvatting te huldigen, getuige ook zijn retorische vraag of op belastingplichtigen een wettelijke verplichting rust om op de hoogte te zijn van persberichten.

144 Onderdeel 36.

Hof van Justitie EG

Het Hof van Justitie EG komt tot een ander oordeel dan A-G Tizzano. Het Hof van Justitie EG start met de – op weinig overtuigende wijze gemotiveerde – opmerking dat de onderhavige situatie zich onderscheidt van de situatie in de zaak *Schloßstraße*, waarin de terugwerkende kracht werd afgewezen.¹⁴⁵ Vervolgens toetst het Hof van Justitie EG of aan de voorwaarden voor het verlenen van terugwerkende kracht is voldaan, te weten de noodzakelijkheidsvoorwaarde en de voorwaarde van niet-schending van het vertrouwensbeginsel. Met betrekking tot de eerstgenoemde voorwaarde overweegt het Hof van Justitie EG:

‘38. (...) uit het perscommuniqué van 31 maart 1995 [blijkt] dat de terugwerkende kracht van de wijzigingswet niet werd ingegeven door het streven om een einde te maken aan de sinds vele jaren toegepaste financiële constructies, maar juist door de vrees dat dergelijke constructies op grote schaal in het leven zouden worden geroepen tussen het tijdstip waarop tot een wetswijziging was besloten en het tijdstip waarop die wijziging in werking zou treden.
39. Deze vrees lijkt niet ongefundeerd en de voorkoming van dergelijke constructies kan een algemeen belang vormen dat er een rechtvaardiging voor vormt dat een lidstaat uitzonderlijkterwijs de techniek van de terugwerkende kracht van een wet hanteert mits het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen naar behoren in acht wordt genomen. Het staat echter aan de nationale rechter, die het beste met de omstandigheden van het concrete geval bekend is, om te beoordelen of het risico dat in de tussentijd financiële constructies worden opgezet, voldoende groot is om de terugwerkende kracht van de wet te rechtvaardigen.’

Een aantal opmerkingen kan hier worden gemaakt. Ten eerste erkent het Hof van Justitie EG hier dat het vermijden van aankondigingseffecten een reden kan zijn om terugwerkende kracht te rechtvaardigen.¹⁴⁶ Aan de noodzakelijkheidsvoorwaarde kan zijn voldaan indien de terugwerkende kracht is gericht op het vermijden van aankondigingseffecten. Ten tweede is van belang dat het Hof van Justitie EG laat doorschemeren dat het enkele risico dat aankondigingseffecten kunnen optreden niet voldoende is; het risico moet voldoende groot zijn (hetgeen het Hof van Justitie EG aan de Hoge Raad overlaat om te beoordelen). Dit duidt op de techniek van afweging van belangen en beginselen in het licht van de omstandigheden van het geval. Dat het risico voldoende groot dient te zijn, kan op verschillende manieren worden uitgelegd, maar het komt mij voor dat zowel het risico *dat* tussentijds constructies zouden worden opgezet als het risico dat het dan om een voldoende groot *aantal* gaat reëel moet zijn. Ten slotte merk ik op dat, mede gelet op de conclusie van A-G Tizzano op dit punt (zie hiervoor), uit r.o. 38 lijkt te kunnen worden afgeleid dat het Hof van Justitie EG in verband met de noodzakelijkheidsvoorwaarde meer sympathie heeft voor de doelstelling van het vermijden van aankondigingseffecten dan

145 Het Hof van Justitie EG overweegt: ‘de situatie van verzoekster in het onderhavige hoofdgeding onderscheidt zich echter van de in het arrest *Schloßstraße* omschreven situatie waarin de belastingplichtige de voldane BTW vóór de inwerkingtreding van de wetswijziging in aftrek had gebracht. Verzoekster in het hoofdgeding heeft de over de levering van het goed voldane BTW immers pas op 28 april 1995 in aftrek gebracht, hetgeen weliswaar vóór de vaststelling van de wijzigingswet op 18 december 1995 is, maar ná de inwerkingtreding ervan op 31 maart 1995, overeenkomstig het uitdrukkelijke besluit van de nationale wetgever om daaraan terugwerkende kracht te verlenen.’ Zoals in par. 2.2.4 gezien houdt het verlenen van terugwerkende kracht evenwel geen anterior tijdstip van inwerkingtreding in. Dit laatste is ook uit de wijzigingswet zelf af te leiden: ‘Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst, en werkt (...) terug tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur.’ Naast dit formele punt merk ik op dat er ook materieel geen verschil op dit punt lijkt te zijn met de zaak *Schloßstraße*, aangezien in beide gevallen de op dat moment geldende regelgeving toeliet de voorbelasting af te trekken en het een latere wijziging van de wet betreft op grond waarvan het recht op aftrek wordt geweigerd.

146 Vgl. eerder de niet-belastingzaak HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (*Pardini*), r.o. 24.

voor de doelstelling van het beëindigen van *sinds vele jaren toegepaste* financiële constructies.¹⁴⁷ Hierin komt een zekere vorm van rechtsverwerking naar voren: indien autoriteiten jarenlang niet ingegrepen hebben, is de noodzaak van het alsnog ingrijpen met terugwerkende kracht moeilijker aan te tonen. Dit duidt ook op een zorgplicht voor de autoriteiten om bijtijds te reageren.

Met betrekking tot de voorwaarde dat het gewettigd vertrouwen in acht moet zijn genomen, waarbij vooral de vraag naar de betekenis van het persbericht van belang is, overweegt het Hof van Justitie EG:

‘43. Daar het in casu om een nationale regeling gaat, moet voor de concrete beoordeling of het gewettigd vertrouwen van de met deze regeling beoogde marktdeelnemers naar behoren in acht is genomen, rekening worden gehouden met de informatiemethoden die normaliter worden gebruikt in de lidstaat die deze regeling heeft vastgesteld, en met de omstandigheden van het concrete geval.

44. Blijkens het verwijzingsarrest heeft de Staatssecretaris van Financiën bij de perscommuniqués van 31 maart en 3 april 1995 officieel aangekondigd dat de ministerraad het voornemen had om bij het Nederlandse Parlement een voorstel tot wijziging van de Wet OB 1968, onder meer van de artikelen 3, lid 2, en 11, lid 1, sub b, punt 5, daarvan, in te dienen, en om de wijzigingswet op 31 maart 1995, om 18.00 uur in werking te laten treden. Het staat echter aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze teksten voldoende duidelijk waren om een marktdeelnemer die economische handelingen verricht zoals die waarop de wet doelt, in staat te stellen te begrijpen wat de gevolgen van de voorgenomen wetswijziging zouden zijn voor zijn handelingen.’

Eerste opmerking is dat het Hof van Justitie EG derhalve afwijkt van de hiervoor aangehaalde opvatting van zijn advocaat-generaal; het Hof van Justitie EG ziet wél een mogelijke rol weggelegd voor het persbericht om verwachtingen op basis van de geldende regelgeving te temperen.¹⁴⁸ Dit is in lijn met jurisprudentie op andere rechtsgebieden, waaruit naar voren komt dat (i) er voor autoriteiten mogelijkheden zijn om verwachtingen van rechtssubjecten gewekt door de geldende regelgeving te temperen en dat (ii) van rechtssubjecten een bepaalde mate van alertheid wordt verwacht, waardoor ook signalen die meer indirect en minder expliciet zijn dan persberichten kunnen meebrengen dat terugwerkende kracht geen gewettigd vertrouwen schendt (zie E.3.4 en E.3.5). Dat neemt overigens niet weg dat er ook jurisprudentie is waarin het Hof van Justitie EG zich van een formelere kant laat zien; te denken valt aan de belastingzaak *Sudholz*.

In de zaak *Sudholz* was aan de orde dat een bepaalde wettelijke regel door een lidstaat was ingevoerd, waarvoor een machtiging van de Raad nodig was en die voorzag in de beperking van aftrek van voorbelasting. De regel trad in werking op 1 april 1999 en werd ook toegepast vanaf die datum. Op dat moment was er evenwel nog geen machtiging. De machtiging werd per beschikking van 28 februari 2000 gegeven, waarin was bepaald dat de beschikking vanaf 1 april 1999 van toepassing was. Het Hof van Justitie EG overwoog dat op het moment dat de maatregel werd getroffen de Raad nog geen machtiging had verleend, en dat daaruit voortvloeit dat de beperking in strijd was met de Zesde Richtlijn en dat de betrokkenen mitsdien in redelijkheid mochten aannemen dat het beginsel van volledige aftrek van toepassing was. Aangezien de terugwerkende kracht van de beschikking meebracht dat het recht op aftrek zou worden ontrokken, was er sprake van schending van het vertrouwensbeginsel en werd de

¹⁴⁷ Vgl. ook Beal (2006), p. 139.

¹⁴⁸ Vgl. Beal (2006), p. 139.

beschikking voor zover het de terugwerkende kracht betrof ongeldig verklaard.¹⁴⁹

Een tweede opmerking ziet op de soort verwijzingsopdracht die het Hof van Justitie EG aan de Hoge Raad geeft. Daarin komt het aspect van duidelijkheid terug; de persberichten moeten zodanig duidelijk zijn dat de rechtssubjecten in staat zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te kunnen bepalen. Hierin klinkt de opvatting van zijn advocaat-generaal in deze zaak door, wiens bezwaar onder andere was dat het persbericht de belastingplichtigen onvoldoende houvast bood om hun transacties zodanig aan te kunnen passen dat het recht op aftrek behouden zou blijven (onderdeel 40).

Een derde opmerking is dat aangezien het Hof van Justitie EG in deze zaak betrekkelijk streng de terugwerkende kracht beoordeelt, de gedachte zou kunnen opkomen dat het Hof van Justitie EG nimmer een terugwerkende kracht in het belastingrecht zal toestaan die zich uitstrekt tot vóór de datum van een aankondiging. Ik betwijfel evenwel of die gedachte juist is. Vooral in de situatie waarin terugwerkende kracht dient om een rechtsvacuüm te dichten die is ontstaan omdat een eerdere regeling nietig of onverbindend is verklaard, vermoed ik dat het Hof van Justitie EG niet zonder meer de terugwerkende kracht zal afwijzen. Een eerste aanknopingspunt hiervoor is de voornoemde jurisprudentie buiten het belastingrecht, zoals de zaken Fedesa, Amylum en Gerekens (E.3.4 en E.3.5). Een tweede voorzichtig aanknopingspunt is dat het Hof van Justitie EG in de zaak Stichting Goed Wonen II op het moment dat het stelt dat terugwerkende kracht gerechtvaardigd kan zijn indien dat noodzakelijk is en het vertrouwensbeginsel niet schendt, opvallenderwijs mede verwijst naar de zaak National & Provincial Building Society c.s. bij het EHRM.¹⁵⁰ Zoals eerder gezien was in die zaak een situatie aan de orde zoals zojuist beschreven, en achtte het EHRM de desbetreffende reparatie niet in strijd met art. 1 Eerste Protocol EVRM of art. 6 EVRM.¹⁵¹

*Hoge Raad*¹⁵²

Uit de beslissing van het Hof van Justitie EG volgt dat de Hoge Raad twee zaken diende te onderzoeken: (a) of het risico dat financiële constructies zouden worden opgezet na aankondiging van de wetswijziging voldoende groot is om terugwerkende kracht te rechtvaardigen, en (b) of de persberichten voldoende duidelijk waren om een belastingplichtige in staat te stellen te begrijpen wat de gevolgen van de voorgenomen wetswijziging zouden zijn.

Het hoeft geen uitgebreid betoog dat het oordeel dat de Hoge Raad diende te geven met betrekking tot punt (a) verre van gemakkelijk is. Het is immers moeilijk een oordeel te geven aan de hand van een hypothetische situatie, te weten de situatie waarin de wetswijziging was aangekondigd, maar dan zonder de aankondiging van de terugwerkende kracht ervan.¹⁵³ In zijn arrest stelt de Hoge Raad dat door hem onderzocht moet worden of met betrekking tot door de wetswijziging bestreden constructies van een dergelijk risico sprake was en voorts of, indien dit het geval is, dit risico voldoende groot was. In dat verband heeft de Hoge Raad relatief uitgebreide vragen gesteld aan de staatssecretaris. Zoals in par. 11.3 gemotiveerd bevatte het antwoord van de staatssecretaris weinig additi-

149 HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (Sudholz), r.o. 39-41.

150 HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (Stichting Goed Wonen II), r.o. 33.

151 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (National & Provincial Building Society c.s.); zie eerder bijlage D.3.2, D.4.6, D.4.7 en D.5.3.

152 HR 14 december 2007, BNB 2008/37.

153 Maar dat het inschatten van aankondigingseffecten niet gemakkelijk is, geldt *mutatis mutandis* ook voor de (mede)wetgever toen die voor de vraag stond al dan niet het instrument 'wetgeven per persbericht' in te zetten; vgl. par. 11.3.

onele onderbouwing, vooral niet van de grootte van het risico, maar achtte de Hoge Raad het aangevoerde steekhoudend.¹⁵⁴

Ook met betrekking tot punt (b) oordeelde de Hoge Raad in het nadeel van de belanghebbende. De Hoge Raad achtte relevant dat hij had gebruikgemaakt van een professionele belastingadviseur; de belanghebbende heeft daarom geweten dan wel heeft kunnen en derhalve moeten weten dat de desbetreffende wet mogelijk met terugwerkende kracht zou worden gewijzigd. Dat het wetsvoorstel in de loop van de parlementaire behandeling is aangepast, doet daaraan volgens de rechter niet af omdat die aanpassingen niet de wijzigingen betroffen die voor het geval van belanghebbende geval relevant waren.

E.4.5 Conclusie

In E.3.7 is een samenvatting gegeven van de hoofdlijnen die kunnen worden afgeleid uit de algemene jurisprudentie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot toetsing van terugwerkende kracht aan het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel en met betrekking tot de wijze waarop wordt bepaald of er sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen. In de voorgaande paragrafen ben ik ingegaan op toetsing door het Hof van Justitie EG van terugwerkende kracht aan beide beginselen op het terrein van het belastingrecht. Dit is gedaan aan de hand van de omzetbelastingzaken Stichting Goed Wonen II (formeel terugwerkende kracht) en Gemeente Leusden/Holin Groep (materieel terugwerkende kracht). De toetsing op het gebied van het belastingrecht vertoont op zich geen fundamentele afwijkingen van de toetsing op andere rechtsgebieden, maar er zijn wel nuanceverschillen.

Het algemene toetsingskader ter zake van terugwerkende kracht, zoals dat in de zaken Racke en Decker-doctrine is geformuleerd, wordt door het Hof van Justitie EG ook gehanteerd in het belastingrecht. Hoofddregel is dat regelgeving geen terugwerkende kracht behoort te hebben. Terugwerkende kracht kan niettemin geoorloofd zijn indien dit noodzakelijk is voor het te bereiken doel en gerechtvaardigde verwachtingen van de rechtssubjecten niet worden geschonden. In de belastingzaak Schloßstraße worden deze twee voorwaarden niet genoemd, maar in de zaak Stichting Goed Wonen II wordt wel aan deze twee voorwaarden getoetst. Met betrekking tot het concept 'terugwerkende kracht' is eerder aangegeven dat het Hof van Justitie EG in beginsel van een formele invulling van het concept uitgaat, maar soms ook van een meer materiële invulling uitgaat. Het oordeel van het Hof van Justitie EG in de zaak Gemeente Leusden dat er geen sprake was van terugwerkende kracht (terwijl A-G Tizzano meende dat dat wel het geval was), doet vermoeden dat het Hof van Justitie EG op het gebied van belastingrecht sterker vasthoudt aan een meer formele invulling van het concept 'terugwerkende kracht'. Niettemin toetst het Hof van Justitie EG in die zaak vervolgens *de facto* wel aan het algemene toetsingskader van terugwerkende kracht. Dit is in lijn met de algemene jurisprudentie, waaruit naar voren komt dat de toetsing van onmiddellijke werking, althans van het ontbreken van overgangsmaatregelen, sterke gelijkenissen vertoont met toetsing van terugwerkende kracht.

Behalve het algemene toetsingskader komen ook de verschillende factoren die uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot toetsing van overgangsrecht in het algemeen zijn af te leiden, terug in de jurisprudentie met betrekking tot toetsing van overgangsrecht op het terrein van belastingregelgeving. Zo is de aard van belastingregelgeving, vooral dat deze regelgeving financiële gevolgen heeft, van belang. Het Hof van Justitie EG benadrukt het belang dat regels op belastinggebied kenbaar en de toepassing ervan voorzienbaar dienen te zijn zodat belastingplichtigen in staat zijn de omvang van hun verplichtingen te kennen. De relatief strenge wijze waarop het Hof van Justitie EG in het arrest Stichting Goed Wonen II de betreffende terugwerkende kracht beoordeelt, is

¹⁵⁴ Instemmend bijv. Van Norden in FED 2008/38.

ook indicatief voor het belang dat wordt gehecht aan rechtszekerheid op belastinggebied. Bij een terugwerkende kracht die zich uitstrekt tot een tijdstip vóór de aankondiging, zal naar ik vermoed gelet op dat arrest niet snel worden aangenomen dat er geen sprake is van schending van gerechtvaardigde verwachtingen op de grond dat rechtssubjecten de terugwerkende kracht konden verwachten. Dit is overigens wellicht anders in een geval waarbij zonder reparatiewetgeving met terugwerkende kracht sprake zou zijn van een rechtsvacuüm. Al met al lijkt bij belastingregelgeving rechtszekerheid en gerechtvaardigde verwachtingen vanuit een meer legistische invalshoek te worden benaderd; een sterke nadruk ligt op het geldende recht als bron waarop rechtssubjecten hun verwachtingen mogen baseren.

Een en ander neemt niet weg dat van rechtssubjecten een zekere alertheid wordt verwacht. Zo weegt het Hof van Justitie EG in de zaak Gemeente Leusden mee dat de Zesde Richtlijn ruimte biedt voor de betreffende wijzigingen. Dit past in de algemene jurisprudentiële lijn dat marktdeelnemers niet mogen vertrouwen op de handhaving van een bestaande situatie die door regelgevers binnen hun discretionaire bevoegdheid kan worden gewijzigd. Van belang in verband met de alertheid is vooral dat het Hof van Justitie EG in die zaak zijn oordeel dat er geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel, onder andere motiveert door erop te wijzen dat onder de oude regelgeving belastingontwijking mogelijk was. Dit past in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG op andere gebieden waarin gerechtvaardigde verwachtingen minder snel aanwezig worden geacht, indien onder de oude regel rechtssubjecten een ongerechtvaardigd, onbedoeld of ongewenst voordeel konden behalen. Verder komt de factor alertheid terug in het arrest Stichting Goed Wonen II inzake het fenomeen van 'wetgeven per persbericht', over welk fenomeen A-G Tizzano zeer kritisch was. Uit dat arrest blijkt dat verwachtingen op basis van de dan geldende regelgeving kunnen worden getemperd indien de betreffende autoriteiten de terugwerkende kracht van een wijziging in de regelgeving bijtijds aankondigen. Dit past in de lijn van andere jurisprudentie waarin strijdigheid van terugwerkende kracht met het vertrouwensbeginsel niet wordt aangenomen indien de terugwerkende kracht voorzienbaar is. Een belangrijk punt bij het 'wetgeven per persbericht' is wel dat de aankondiging voldoende duidelijk dient te zijn zodat de belastingplichtigen kunnen begrijpen wat de gevolgen zijn van de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen. Uit de zaak Stichting Goed Wonen II volgt verder dat het Hof van Justitie EG het voorkomen van aankondigingseffecten onder omstandigheden als een kwalificerend doel aanvaardt in het licht van de noodzakelijkheidsvoorwaarde. Vereist is wel dat het risico op aankondigingseffecten voldoende groot is om de terugwerkende kracht te rechtvaardigen; hierin komt terug dat de toetsing van terugwerkende kracht in zoverre neerkomt op de beoordeling van een gemaakte belangenafweging. Minder sympathie lijkt het Hof van Justitie EG te hebben voor het inzetten van het instrument van terugwerkende kracht om een einde te maken aan financiële constructies ingeval deze al vele jaren werden toegepast. Het lange tijd niet reageren van de wetgever maakt dat de noodzaak om naar het instrument van terugwerkende kracht te grijpen, minder aannemelijk is. Hier is een verband te zien met een zorgplicht van autoriteiten om tijdig in te grijpen, welke zorgplicht ook in jurisprudentie van het Hof van Justitie EG op andere rechtsgebieden soms terugkomt.

Literatuurlijst

- Aardema (2003)
E. Aardema, *De stand van zaken* (afscheidsrede Rotterdam), Deventer: Kluwer, 2003
- Adams (1998)
M. Adams, De retroactieve werking van wijzigingen in de rechtspraak, in: M.E. Storme (red.), *De retroactiviteit van rechtsregels*, Leuven: Jura Falconis Libri, 1998, p. 23-38
- Adler (2003)
M.D. Adler, Legal transitions: some welfarist remarks, *Journal of Contemporary Legal Issues* 2003, p. 5-28
- Albert (2005)
P.G.H. Albert, *Hoofdstukken formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2005
- Aleinikoff (1987)
T.A. Aleinikoff, Constitutional law in the age of balancing, *The Yale law journal* 1987, p. 943-1005
- Alexy (2000)
R. Alexy, On the structure of legal principles, *Ratio juris* 2000, p. 294-304
- Alexy (2003)
R. Alexy, On balancing and subsumption. A structural comparison, *Ratio juris* 2003, p. 433-449
- Alexy (2003a)
R. Alexy, Constitutional rights, balancing, and rationality, *Ratio juris* 2003, p. 131-140
- Van Angeren (1984)
J.A.M. van Angeren, Beginselen van behoorlijke wetgeving, in: J.A.M. van Angeren e.a. (red.), *Kracht van wet* (Van Eijkern-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1984, p. 63-74
- Van Arendonk (1999)
H.P.A.M. van Arendonk, No taxation without representation; over legaliteit en legitimiteit, in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte* (vriendenbundel Grapperhaus), Deventer: Kluwer, 1999, p. 17-30
- Baker (2000)
P. Baker, Taxation and the European Convention on Human Rights, *European Taxation* 2000, p. 298-374
- Baker (2005)
P. Baker, Retroactive tax legislation and the European convention on human rights, *British Tax Review* 2005, p. 1-9
- Baker (2008)
P. Baker, Some recent decisions of the European Court of Human Rights, *European Taxation* 2008, p. 315-316
- Van Banning (2004)
T. van Banning, Het recht op eigendom, een onderbelicht mensenrecht, *NJCM-bulletin* 2004, p. 459-474

- Barendrecht (1992)
J.M. Barendrecht, *Recht als model van rechtvaardigheid* (dissertatie Tilburg), Kluwer: Deventer, 1992
- Barkhuysen e.a. (2000)
T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik en J.P. Loof, Vijftig jaar EVRM en het Nederlandse staats- en bestuursrecht, in: R.A. Lawson e.a. (red.), *50 jaar EVRM*, Leiden: Stichting NJCM-Boekerij, 2000, p. 327-408
- Barkhuysen e.a. (2002)
T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik en E.R. Rieter, *Procederen over mensenrechten onder het EVRM, het IVBPR en andere VN-verdragen*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2002
- Barkhuysen e.a. (2005)
T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik en H.D. Ploeger, *De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en het Nederlands burgerlijk recht* (Preadvies Vereniging voor Burgerlijk Recht, nr. 19), Deventer: Kluwer, 2005
- Barkhuysen en Van Emmerik (2006)
T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik, Rechtsherstel bij schending van het EVRM in Nederland en Straatsburg, *NJCM-bulletin* 2006, p. 39-64
- Barmentlo en Van Wordragen (2003)
D.G. Barmentlo en T.A.D. van Wordragen, Is 'geen voordeel weggenomen' een valide criterium voor terugwerkende kracht of ontneming van een rechtmatig verkregen voordeel?, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2003-3, p. 2-4
- Bartel (2005)
J.C.K.W. Bartel, De positie van de Raad van State ten aanzien van fiscaal overgangsbeleid, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 20-34
- Bavinck (1991)
C.B. Bavinck, De terugwerkende kracht van de WIR-knip, *Weekblad voor fiscaal recht* 1991, p. 105-108
- Bavinck (1992)
C.B. Bavinck, Terugwerkende kracht, *Weekblad voor fiscaal recht* 1992, p. 715-716
- Bavinck (2003)
C.B. Bavinck, Hoe rekent het Ministerie van Financiën?, *Weekblad voor fiscaal recht* 2003, p. 1619-1620
- Bavinck (2005)
C.B. Bavinck, Grondslagverbreding in goed koopmansgebruik, *Weekblad voor fiscaal recht* 2005, p. 1215-1220
- Beal (2006)
K. Beal, Goed Wonen: Retrospectivity in domestic VAT legislation: a jump to the left, then a step to the right, *British Tax Review* 2006, p. 134-139
- Van der Beek (1992)
H.L. van der Beek, *Overgangsrecht nieuw burgerlijk wetboek. Systematiek, uitgangspunten en toepassingen* (dissertatie Maastricht), Deventer: Kluwer, 1992
- Bender en Douma (2003)
T. Bender en S.C.W. Douma, Ferrazzini en de fiscale mensenrechten: nog steeds geen fair trial in belastingzaken, *Weekblad voor fiscaal recht* 2003, p. 903-913
- Ten Berge en Widdershoven (1998)
G. ten Berge en R. Widdershoven, The principle of legitimate expectations in Dutch constitutional and administrative law, in: E.H. Hondius (red.), *Netherlands reports to the fifteenth international congress of comparative law* (International congress of comparative law, nr. 15, Bristol 1998), Antwerpen: Intersentia, 1998, p. 421-452
- Van den Berge (2005)
J.W. van den Berge, Fiscaal overgangsbeleid van de rechter, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 35-46

- Bloembergen (2000)
A.R. Bloembergen, Belastingwetgever en belastingrechter in het tijdperk Vermeend, *Fiscaal weekblad FED* 2000, p. 1395-1408
- Bobbio (1987)
N. Bobbio, *The future of democracy*, Cambridge: Polity Press, 1987
- Böhtlingk (1958)
F.R. Böhtlingk, *De rechtsstaat Nederland*, Alphen aan den Rijn: N. Samson n.v., 1958
- Böhtlingk en Glastra van Loon (1959)
F.R. Böhtlingk en J.F. Glastra van Loon, Het begrip rechtsregel, *Rechtsgeleerdheid Magazijn Themis* 1959, p. 3-22
- Bongard en Herreveld (1995)
M.P. Bongard en F.R. Herreveld, Overdrachtsbelasting bij verkrijging economisch eigendom, *Weekblad voor fiscaal recht* 1995, p. 745-750
- Boon e.a. (1999)
P.J. Boon, J.G. Brouwer en A.E. Schilder, *Regelgeving in Nederland*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1999
- Boon (2001)
P.J. Boon, *Amerikaans staatsrecht*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 2001
- Boukema (1999)
H.J.M. Boukema, Rechtszekerheid in het burgerlijk procesrecht, *Nederlands tijdschrift voor rechtsfilosofie & rechtstheorie* 1999, p. 222-233
- Brandsma (1998)
R.P.C.W.M. Brandsma, De in wetsvoorstel 25 709 inzake de fiscale begeleiding juridische splitsing en fusie begrepen terugwerkende kracht inzake het op aandelen gestorte kapitaal, *Weekblad voor fiscaal recht* 1998, p. 84-86
- Braun (1995)
K.M. Braun, Gedachten over de terugwerkende kracht van de Wet bestrijding BTW-constructies en belasten van economische eigendomsoverdrachten met overdrachtsbelasting, *Weekblad voor fiscaal recht* 1995, p. 816-820
- Braun (2005)
K.M. Braun, Overgangsrecht inzake de omzetbelasting, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 147-166
- Bravenboer (2005)
M. Bravenboer, Onmiddellijke werking, *Weekblad voor fiscaal recht* 2005, p. 465-471
- Bravenboer en Lubbers (2005)
M. Bravenboer en A.O. Lubbers, Tijd voor uitbreiding van de Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking, *Weekblad voor fiscaal recht* 2005, p. 964-970
- Van Brederode (1996)
R.F.W. van Brederode, *Ethiek van het omzetbelastingrecht* (oratie Rotterdam), Deventer: Kluwer, 1996
- Brenninkmeijer (1998)
A.F.M. Brenninkmeijer, Rechtszekerheid, *Nederlands Juristenblad* 2000, p. 208-209
- Brenninkmeijer (2003)
A.F.M. Brenninkmeijer, De paradox van de rechtszekerheid, *Nederlands Juristenblad* 2003, p. 1061
- Brouwer (1990)
P.W. Brouwer, *Samenhang in recht* (dissertatie Leiden), Groningen: Wolters-Noordhoff, 1990
- Brouwer (1991)
P.W. Brouwer, Rechtsbeginselen en rechtspositivisme, *Ars Aequi* 1991, p. 757-772
- Brouwer (1999)
P.W. Brouwer, Onvermijdelijke rechtsonzekerheid?, *Nederlands tijdschrift voor rechtsfilosofie & rechtstheorie* 1999, p. 188-208

- Brouwer (2001)
P.W. Brouwer, Grenzen aan de juridische rationaliteit?, in: P.B. Cliteur (red.), *It ain't necessarily so* (Franken-bundel), Deventer: Kluwer, 2001, p. 3-18
- Brouwer (2003)
P.W. Brouwer, Beginselen van legaliteit, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 2003, p. 64-77
- Van Bruggen (1995)
D. van Bruggen, De wetgever en gewekte verwachtingen, *Regelmaat* 1995, p. 243-248
- Brüll (1981)
D. Brüll, Grondwet, grondrechten en grondbeginselen, *Weekblad voor fiscaal recht* 1981, p. 1157-1171
- Brunner (1985)
C.J.H. Brunner, Rechtsvinding Overgangsrecht Privaatrecht, in: *Rechtsvinding overgangsrecht privaatrecht* (preadvies; Handelingen Nederlandse Juristen-Vereniging 1985-1; nr. 115), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1985, p. 1-61
- Brunner (1991)
C.J.H. Brunner, Algemene beginselen van overgangsrecht nieuw vermogensrecht, *Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie* 1991, p. 342-347
- Buquicchio-de Boer (1988)
M. Buquicchio-de Boer, Tax matters and the European Convention on Human Rights, in: *Taxation and human rights* (IFA Congress seminar series, nr. 12), Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1988, p. 59-72
- Burg (2000)
E. Burg, *The model of principles* (dissertatie Amsterdam UvA), 2000
- Van der Burg (2001)
F.H. van der Burg, Overgangsrecht, in: *Overgangsrecht* (preadvies Vereniging voor wetgeving en wetgevingsbeleid 2000), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2001, p. 11-40
- Christiaanse (1990)
J.H. Christiaanse, Terugwerkende kracht op fiscaal terrein, *Weekblad voor fiscaal recht* 1990, p. 1569-1574
- Cleiren (1992)
C.P.M. Cleiren, *De openheid van de wet, de geslotenheid van het recht* (oratie Rotterdam), Arnhem: Gouda Quint, 1992
- Coremans en Van Damme (1994)
H. Coremans en M. van Damme, *Beginselen van wetgevingstechniek en behoorlijke regelgeving*, Brugge: die Keure, 1994
- Cornelisse (2002)
R.P.C. Cornelisse, Normen en waarden, *Weekblad voor fiscaal recht* 2002, p. 1535-1536
- Cornelisse (2004)
R.P.C. Cornelisse, Reflectie, *Weekblad voor fiscaal recht* 2004, p. 163-164
- Craig (2006)
P. Craig, *EU administrative law*, Oxford: Oxford University Press, 2006
- Crombag (1994)
H.F.M. Crombag, Vier paradoxen van de rechtszekerheid, *Rechtskundig Weekblad* 1994, p. 1476-1481
- Denissen en Seegers (2003)
P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, De landbouwwijziging ex art. 3.12 Wet IB 2001 en de 26/27 juni 2000-problematiek, *Weekblad voor fiscaal recht* 2003, p. 1663-1669
- De Die (1979)
B.C. de Die, Overgangsrecht – een herwaardering na vijftig jaar, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1979, p. 253-285
- De Die (1991)
B.C. de Die, Beginselen van overgangsrecht, *Ars Aequi* 1991, p. 102-113

- Van Dijk (1965)
J.E.A.M. van Dijk, Nogmaals de terugwerkende kracht van art. 44 Wet IB, *Weekblad Fiscaal Recht* 1965, p. 897-898
- Van Dijk (1974)
J.E.A.M. van Dijk, Wetsontwerp inzake coming-backservice, *Weekblad Fiscaal Recht* 1974, p. 789-795
- Van Dijk (1976)
J.E.A.M. van Dijk, Beoordeling van het wetsontwerp inzake levensverzekeringsrente, *Weekblad Fiscaal Recht* 1976, p. 909-920
- Van Dijk (1990)
R.T.E. van Dijk, Compartimentering en terugwerkende kracht bij de nieuwe deelnemingsvrijstelling, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 1990, p. 135-143
- Van Dijk (1991)
R.T.E. van Dijk, Materiële terugwerkende kracht bij fiscale wetgeving onder alle omstandigheden ongewenst, *Weekblad voor fiscaal recht* 1991, p. 179-184
- Van Dijk e.a. (2006)
P. van Dijk e.a. (red.), *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Antwerpen: Intersentia, 2006
- Domskey (1995)
R.Z. Domskey, Retroactive taxation: United States v. Carlton – the tax payer loses again!, *Northern Illinois University Law Review* 1995, p. 78-91
- Van Dongen (2007)
A. van Dongen, De algemene beginselen bestaan niet, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2007, 164
- Donner (1984)
A.M. Donner, Inleiding, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1984, p. 457-465
- Van Dorst (1978)
A.J.A. van Dorst, Enkele aspecten van artikel 1 Wetboek van Strafrecht, in: Ch. P.A. Geppaart (red.), *Macht en onmacht van de wetgever*, Deventer: Kluwer, 1978, p. 169-187
- Douma (2008)
S. Douma, The principle of legal certainty: enforcing international norms under community law, in: S. Douma en F. Engelen (red.), *The legal status of OECD Commentaries*, Amsterdam: IBFD, 2008, p. 217-249
- Drake (2003)
S. Drake, Vouchers and VAT: Issues of direct and national time limits raised by the Marks and Spencer case, *European Law Review* 2003, p. 418-429
- Drion (2008)
C.E. Drion, De omstandighedencatalogus; drie gedachten ter verbetering, *Nederlands Juristenblad* 2008, p. 1635
- Duk (1965)
W. Duk, Terugwerkende kracht, in: *Terugwerkende kracht* (Geschriften van de Vereniging voor Administratief Recht nr. 54), Haarlem: Tjeenk Willink, 1965, p. 5-52
- Dworkin (1978)
R. Dworkin, *Taking rights seriously*, Cambridge: Harvard University Press, 1978
- Dworkin (1985)
R. Dworkin, *A matter of principle*, Cambridge: Harvard University Press, 1985
- Dworkin (1986)
R. Dworkin, *Law's empire*, Cambridge: Harvard University Press, 1986
- Dworkin (2006)
R. Dworkin, *Justice in robes*, Cambridge: Harvard University Press, 2006
- Edinger (1995)
E. Edinger, Retrospectivity in law, *University of British Columbia Law Review* 1995, p. 5-25

- Editors BTR (2006)
Editors British tax review, Retroactive or retrospective? A note on terminology, *British Tax Review* 2006, p. 15-18
- Eijlander (2004)
P. Eijlander, Gelegenheidswetgeving. Een rechtsstaat onwaardig?, *Ars Aequi* 2004, p. 484-491
- Eijlander en Voermans (2000)
P. Eijlander en W. Voermans, *Wetgevingsleer*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2000
- Ellis (1995)
M.J. Ellis, *Waar blijft de tijd?* (oratie Rotterdam), Kluwer: Deventer, 1995
- Van den Elsen e.a. (1995)
E.H. van den Elsen e.a., Wetsvoorstel: 'Beëindiging BTW-constructies', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 1995, p. 139-141
- Endicott (2000)
T.A.O. Endicott, *Vagueness in law*, Oxford: Oxford University Press, 2000
- Epstein (2003)
R.A. Epstein, Beware of legal transitions: a presumptive vote for the reliance interest, *Journal of Contemporary Legal Issues* 2003, p. 69-92
- Ernes (2000)
A.L.H. Ernes, *Onbevoegde vertegenwoordiging* (dissertatie Open Universiteit), Deventer: Kluwer, 2000
- Essers (2004)
P.H.J. Essers, Wetsvoorstel aankoopkosten deelneming: een treurspel, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2004, 1688
- Essers (2006)
P.H.J. Essers, De wenselijkheid van een Raad van Fiscale Adviseurs, in: R.P.C. Cornelisse (red.), *Dat is verder geen probleem* (vriendenbundel Jaap Zwemmer), Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2006, p. 45-54
- Feteris (1992)
M.W.C. Feteris, Vergoeding van proceskosten: scheef overgangsrecht, *Fiscaal weekblad FED* 1992, p. 3209-3213
- Feteris (2000)
M. Feteris, Vijftig jaar EVRM in het belastingrecht, in: R.A. Lawson e.a. (red.), *50 jaar EVRM*, Leiden: Stichting NJCM-Boekerij, 2000, p. 463-486
- Feteris (2005)
M. Feteris, Belastingen en mensenrechten, *NJCM-Bulletin* 2005, p. 920-941
- Feteris (2007)
M. Feteris, Kroniek belastingen en mensenrechten, *NJCM-Bulletin* 2007, p. 1130-1152
- Feteris (2007a)
M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2007
- Figler (1995)
E.S. Figler, Retroactive application of tax statute amendment does not violate fifth amendment's due process clause, *Suffolk University Law Review* 1995, p. 324-330
- Fisch (1997)
J.E. Fisch, Retroactivity and legal change: an equilibrium approach, *Harvard Law Review* 1997, p. 1055-1123
- Flipsen (1999)
P.H.M. Flipsen, Wetsvoorstel continuering regime inzake voorzieningen, *Fiscaal weekblad FED* 1999, p. 2755-2763
- Florijn (1996)
N.A. Florijn, Perikelen rond terugwerkende kracht, *Regelmaat* 1996, p. 144-149

- Focus op fiscus (1990)
Focus op fiscus, het reilen en zeilen van de belastingdienst in de jaren 1940-1985, Deventer: Kluwer, 1990
- Freedman (2008)
 J. Freedman, Is tax avoidance 'fair'?, in: C. Wales (red.), *Fair tax: towards a modern tax system*, Londen: The Smith Institute, 2008, p. 86-95
- Friedman (1992)
 D. Friedman, Choosing metarules for legal change, *The American Economic review* 1992, p. 285-289
- Fuller (1969)
 Lon L. Fuller, *The morality of law*, New Haven: Yale University Press, 1969
- Furer (2003)
 P.H.J. Furer, Wetgeving met terugwerkende of onmiddellijke werking, *Fiscaal praktijkblad* 2003-12, p. 3
- García Manrique (2007)
 R. García Manrique, Autonomy and the rule of law, *Ratio juris* 2007, p. 280-301
- Van der Geld (1991)
 J.A.G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving* (oratie Tilburg), Tilburg: Tilburg University Press, 1991
- Van der Geld (2002)
 J.A.G. van der Geld, Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang, *Weekblad voor fiscaal recht* 2002, p. 1035-1036
- Van der Geld (2008)
 J.A.G. van der Geld, *De deelnemingsvrijstelling*, Deventer: Kluwer, 2008
- Geppaart (1978)
 Ch.P.A. Geppaart, De rol van de wetgever in belastingzaken, in: Ch.P.A. Geppaart (red.), *Macht en onmacht van de wetgever*, Deventer: Kluwer, 1978, p. 95-120
- Geppaart (1984)
 Ch.P.A. Geppaart, Over het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1984, p. 467-499
- Geppaart (1984a)
 Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding* (herdruk dissertatie Leiden 1965), Amsterdam: FED, 1984
- Gerards (2006)
 J.H. Gerards, Rechterlijke belangenafweging in het publiekrecht, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 2006, p. 147-159
- Gerards (2006a)
 J.H. Gerards, *Belangenafweging bij rechterlijke toetsing aan fundamentele rechten* (oratie Leiden), Alphen aan de Rijn: Kluwer, 2006
- Van Gestel (2004)
 R. van Gestel, Incident- of gelegenheidswetgeving: balanceren op het smalle koord van de trias politica, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 2004, p. 1667-1720
- Giele (1998)
 J.F.M. Giele, Veroorzaken de bakstenen een constitutionele crisis?, *Staatscourant* 8 december 1998, p. 3
- Glastra van Loon (1980)
 J.F. Glastra van Loon, *De eenheid van het handelen*, Amsterdam: Boom, 1980
- Goederee en Van den Tempel-Kloosterman (1987)
 A.L. Goederee en P.J.J.M. van den Tempel-Kloosterman, Zonder goedkeuring geen aanslag?, *Weekblad voor fiscaal recht* 1987, p. 615-618
- Goldberg (1994)
 D. Goldberg, Tax subsidies: one-time vs. periodic an economic analysis of the tax policy alternatives, *Tax law review* 1994, p. 306-347

- Gorissen (2008)
N.H.A. Gorissen, *Gewekt vertrouwen in Europees perspectief* (dissertatie Maastricht), 2008
- Graetz (1977)
M.J. Graetz, Legal transitions: the case of retroactivity in income tax revision, *University of Pennsylvania Law Review* 1977, p. 47-87
- Graetz (1985)
M.J. Graetz, Retroactivity revisited, *Harvard Law Review* 1985, p. 1820-1841
- Grapperhaus (1978)
F.H.M. Grapperhaus, *Kenbaarheid en wendbaarheid in het fiscale recht*, Deventer: FED, 1978
- Greggi (2007)
M. Gregg, The Masa Investment Group as a 'nec plus ultra' case for the application of the European Convention on Human Rights to tax law?, *Intertax* 2007, p. 366-372
- Gribnau (1997)
J.L.M. Gribnau, Recht, beginselen en waardenpluralisme, in: E.T. Feteris e.a., *Op goede gronden*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 1997, p. 238-246
- Gribnau (1998)
J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht* (dissertatie Rotterdam), Deventer: Gouda Quint, 1998
- Gribnau (2000)
J.L.M. Gribnau, Communicatief recht: Enige rechtstheoretische en fiscaalrechtelijke kanttekeningen, in: B.M.J. van Klink e.a. (red.), *De overtuigende wetgever*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000, p. 189-210
- Gribnau (2000a)
J.L.M. Gribnau, Des Pudels Kern? Rechtsbeginselen als fundamentele rechtsbron, in: E.T. Feteris e.a., *Met recht en reden*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2000, p. 197-204
- Gribnau (2002)
J.L.M. Gribnau, Eenheid en verscheidenheid door rechtsbeginselen, in: A.M.P. Gaakeer e.a. (red.), *Eenheid en verscheidenheid in recht en rechtswetenschap*, Deventer: Kluwer, 2002, p. 43-65
- Gribnau (2002a)
J.L.M. Gribnau, Toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2002-10, p. 1-9
- Gribnau (2004)
J.L.M. Gribnau, Trias politica in fiscalibus: 'een kwestie van geven en nemen', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2004, 448
- Gribnau (2005)
J.L.M. Gribnau, Rechtszekerheid en overgangsrecht, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 79-98
- Gribnau (2006)
J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, in: A.C. Rijkers e.a. (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer, 2006, p. 27-66
- Gribnau en Happé (2005)
J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, Equality and tax law: a matter of principle, in: *L'année fiscale: Revue annuelle*, Parijs: Presses Universitaires de France, 2005, p. 127-143
- Gribnau en Meussen (2002)
J.L.M. Gribnau en G.T.K. Meussen, Rechtszekerheid en de Wet IB 2001, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2002, p. 251-261 en p. 300-309
- Groenewegen (2005)
F.T. Groenewegen, In hoeverre schrijft het evenredigheidsbeginsel iets voor?, in: A.J. Nieuwenhuis e.a. (red.), *Proportionaliteit in het publiekrecht*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 13-22

- Groenhuijsen (1987)
M.S. Groenhuijsen, *Straf en wet. Beschouwingen over de betekenis van het legaliteitsbeginsel in het hedendaagse strafrecht, tegen de achtergrond van actuele legitimatieproblemen* (oratie Tilburg), Arnhem: Gouda Quint, 1987
- Groenhuijsen (2002)
M.S. Groenhuijsen, Verlenging of afschaffing van verjaringstermijnen in het strafrecht, *Delikt en delinkwent* 2002, p. 813-822
- Groussot (2006)
X. Groussot, *General principles of community law*, Groningen: Europa Law Publishing, 2006
- De Haan, Drupsteen en Fernhout (1996)
P. de Haan, Th.G. Drupsteen en R. Fernhout, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, Deel 1, Ontwikkeling, Organisatie, Instrumentarium*, Deventer: Kluwer, 1996
- Haazen (2001)
O.A. Haazen, *Algemeen deel van het rechterlijk overgangsrecht. Een verhandeling over de terugwerkende kracht van rechtspraak, de rechtsdwaling en de democratische rechtsvindingsleer* (dissertatie Tilburg), 2001
- Hagelen (1980)
H.G. Hagelen, Coming-backservice bleek fiscaal geen nieuw feit voor navordering van vennootschapsbelasting, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 1980, p. 60-62
- Hamstra (1946)
B. Hamstra, Het tijdstip van inwerkingtreding der wetten, *Nederlands Juristenblad* 1946, p. 468-469
- Happé (1996)
R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (dissertatie Leiden), Deventer: Kluwer, 1996
- Happé (1999)
R.H. Happé, *Schuivende machten* (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer, 1999
- Happé (2001)
R.H. Happé, Van Trias politica naar duas politica. Een verkenning van een nieuw evenwicht, in: *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld* (Serie Belastingadviseursdagen nr. 46), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2001, p. 13-36
- Happé (2004)
R.H. Happé, Over het wegnemen van opgewekt vertrouwen, *Weekblad voor fiscaal recht* 2004, p. 641-649
- Happé (2007)
R.H. Happé, Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share, in: J. Sprenger e.a. (red.), *Per saldo* (Zalm-bundel), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2007, p. 57-77
- Happé (2008)
R.H. Happé, Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 825-833
- Happé (2008a)
R.H. Happé, Over belastingheffing en ethiek. Enige politiek-filosofische verkenningen, in: D.A. Albregtse e.a. (red.), *Maatschappelijk heffen, de Wetenschap* (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 329-340
- Happé en Pauwels (2005)
R.H. Happé en M.R.T. Pauwels, Over materieel terugwerkende kracht en gerechtvaardigde verwachtingen, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 61-77
- Harkema (1996)
S.H. Harkema, De grenzen van terugwerkende kracht in het belastingrecht, *Fiscaal weekblad FED* 1996, p. 2107-2118
- Harkema (1999)
S.H. Harkema, Acts of legislation on taxes (...) shall not be retroactive (article 5 (2) Tax code of the Russian Federation), *Weekblad voor fiscaal recht* 1999, p. 333-334

- Harkema (2000)
S.H. Harkema, Met terugwerkende kracht wijzingen van het regime inzake voorzieningen., *Fiscaal weekblad FED* 2000, p. 457-463
- Harper (2006)
A. Harper, Tax post facto, *British Tax Review* 2006, p. 395-399
- Hartkamp (2000)
A.S. Hartkamp, De Nederlandse rechter en het EVRM, in: R.A. Lawson e.a. (red.), *50 jaar EVRM*, Leiden: Stichting NJCM-Boekerij, 2000, p. 23-35
- Hartlief (1996)
T. Hartlief, Het recht op eigendom onder het EVRM, *NJCM-bulletin* 1996, p. 129-146
- Heeden (1968)
K.V.D. Heeden, Artikel 44 Wet IB 1964 en het begrip terugwerkende kracht, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 1968, p. 116-119
- Hellema (1960)
H.J. Hellema, *De rechtszekerheid in het fiscale recht*, Amsterdam: N.V. Uitgeverij FED, 1960
- Herlitz (1994)
G.N. Herlitz, The meaning of the term 'prima facie', *Louisiana Law Review* 1994, p. 391-408
- Hijmans van den Berg (1928)
L.J. Hijmans van den Bergh, *Opeenvolgen van rechtsregels* (dissertatie Utrecht), 1928
- Van Hilten en Van Kesteren (2007)
M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 2007
- Hirsch Ballin (1989)
E.M.H. Hirsch Ballin, De harmonisatiewet: onschendbaarheid van de wet en schendbaarheid van het rechtszekerheidsbeginsel, *Ars Aequi* 1989, p. 578-592
- Hirsch Ballin (1989a)
E.M.H. Hirsch Ballin, *Het grondrecht op vrijheid en de wet*, Alphen aan de Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink, 1989
- Hochman (1960)
C.B. Hochman, The supreme court and the constitutionality of retroactive legislation, *Harvard Law Review* 1960, p. 692-727
- Hoekstra (2008)
T. Hoekstra, Raad van State en terugwerkende kracht, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 868-878
- Hofstra (1978)
H.J. Hofstra, *Inflatieneutrale belastingheffing*, Den Haag: Staatsuitgeverij, 1978
- Hofstra (1980)
H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 1980
- Hofstra (1984)
H.J. Hofstra, Van recht naar wet, in: J.F.M. Giele e.a. (red.), *Van wet naar recht* (Schelkens-bundel), Deventer: Kluwer, 1984, p. 53-62
- Hofstra (1992)
H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 1992
- Hofstra/Niessen (2002)
H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2002
- Hofstra/Stevens (1998)
H.J. Hofstra en L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer, 1998
- Hol (1990)
A.M. Hol, Instrumentalisme en recht. Enkele rechtstheoretische kanttekeningen, in: G. Goossens e.a. (red.), *Gielebundel*, Deventer: Kluwer, 1990, p. 257-275
- Hol en Gribnau (1999)
A.M. Hol en J.L.M. Gribnau, De relativiteit van de rechtszekerheid, *Nederlands tijdschrift voor rechtsfilosofie & rechtstheorie* 1999, p. 174-187

- Houwing (1947)
A.N. Houwing, *Zekerheid omtrent het recht*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1947
- Huffman (2000)
J.L. Huffman, Retroactivity, the rule of law, and the constitution, *Alabama Law Review* 2000, p. 1095-1121
- De Hullu (2006)
J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer, 2006
- Ijzerman (1991)
R.L.H. Ijzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht* (dissertatie Amsterdam UvA), Deventer: Kluwer, 1991
- Ilsink (1987)
J.W. Ilsink, Een tweetal aspecten van de rechterlijke toetsing van belastingverordeningen, in: *De praktijk van toetsing van gemeentelijke regelgeving* (Geschriften van de Vereniging voor Administratief Recht nr. 98), Alphen aan de Rijn: Samson H.D. Tjeenk Willink, 1987, p. 109-177
- Ilsink (1987a)
J.W. Ilsink, Terugwerkende kracht en rechtszekerheid, *Belastingblad* 1987, p. 83-86
- International Academy of Comparative Law (2007)
Report of the Tax law session of the 17th congress of the international academy of comparative law, Utrecht, The Netherlands, 2006, *Michigan State Journal of International Law*, 2007, p. 169-520
- Jans e.a. (2007)
J.H. Jans e.a., *Europeanisation of public law*, Groningen: Europa law publishing, 2007
- Janse de Jonge (2000)
E.J. Janse de Jonge, artikel 104 Gw, in: A.K. Koekkoek (red.), *De Grondwet, een systematisch en artikelsgewijs commentaar*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000, p. 498-501
- Jansen (2008)
C.J.H. Jansen, Over de plaats en functie van de Wet, houdende Algemeene Bepalingen der Wetgeving van het Koninkrijk, *Ars Aequi* 2008, p. 22-29
- Jasiak (2008)
A. Jasiak, Gelegenheidswetgeving en beïnvloeding van rechterlijke procedures in het licht van het EVRM, in: R.A.J. van Gestel (e.a.), *Europa en de toekomst van de nationale wetgever* (Liber amicorum Philip Eijlander), Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2008, p. 91-110
- Jeukens (1965)
H.J.M. Jeukens, Terugwerkende kracht, in: *Terugwerkende kracht* (Geschriften van de Vereniging voor Administratief Recht nr. 54), Haarlem: Tjeenk Willink, 1965, p. 53-95
- De Jonckheere (1998)
M. de Jonckheere, Het niet-retroactiviteitsbeginsel in het fiscaal recht, bekeken vanuit het perspectief van de gemeentebelastingen, in: M.E. Storme (red.), *De retroactiviteit van rechtsregels*, Leuven: Jura Falconis Libri, 1998, p. 119-150
- Juratowitch (2008)
B. Juratowitch, *Retroactivity and the common law*, Oxford: Hart Publishing, 2008
- Kamminga (2005)
J.A. Kamminga, De rechtszekerheid van de terugwerkende kracht van BTW-anti-constructiewetgeving, *Weekblad voor fiscaal recht* 2005, p. 360-367
- Kaplow (1986)
L. Kaplow, An economic analysis of legal transitions, *Harvard Law Review* 1986, p. 509-617
- Kaplow (2000)
L. Kaplow, General characteristics of rules, in: B. Bouckaert e.a. (red.), *Encyclopedia of law and economics, Volume 5 The economics of crime and litigation*, Cheltenham: Elgar, 2000, p. 502-528

- Kaplow (2003)
L. Kaplow, Transition policy: a conceptual framework, *Journal of Contemporary Legal Issues* 2003, p. 161-209
- Kappelle (2000)
H.M. Kappelle, *Levensverzekering en fiscaal overgangsrecht* (dissertatie Amsterdam UvA), 2000
- Van den Kerkhof en Verduijn (2004)
H.J. van den Kerkhof en A. Verduijn, De terugwerkende kracht van de nieuwe landbouwwijziging, *Weekblad voor fiscaal recht* 2004, p. 715-724
- Kessler en Eicke (2007)
W. Kessler en R. Eicke, Back to Basic – Stages of international tax planning or: getting the grip on a rocky road, *Intertax* 2007, p. 373-377
- Van Kesteren en Soltysik (2007)
Van Kesteren en Soltysik, Misbruik en onvoltooide harmonisatie, *Weekblad voor fiscaal recht* 2007, p. 481-490
- Knigge (1984)
G. Knigge, *Verandering van wetgeving: beschouwingen over de artt. 4 A.B. en 1 Sr* (dissertatie Groningen), Arnhem: Gouda Quint, 1984
- Konijnenbelt (2000)
W. Konijnenbelt, De Raad van State en het overgangsrecht, *Regelmaat* 2000, p. 115-123
- Koning (1990)
H.E. Koning, Terugwerkende kracht in het bijzonder bij fiscale wetgeving, in: A. van Doorn e.a. (red.), *Ondernemer, onderneming en omgeving* (liber amicorum Bos), Eindhoven: Stichting T.M.O., 1990, p. 292-313
- Koopmans (1991)
T. Koopmans, Conserverende en activerende rechtsbegrippen, in: T. Koopmans, *Juridische stippelwerk*, Deventer: Kluwer, 1991, p. 166-172
- Kors (1984)
A. Kors, Bekendmaking, inwerkingtreding, overgangsrecht, in: J.A.M. van Angeren e.a. (red.), *Kracht van wet* (Van Eijkern-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1984, p. 97-113
- Korthals Altes (1981)
E. Korthals Altes, De cassatierechter op de grens van recht en feit, in: H. Drion e.a., *De hanteerbaarheid van het recht* (Pels Rijcken-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1981, p. 47-66
- Kortmann (1979)
C.A.J.M. Kortmann, Behoorlijke wetgeving, in: H.J.A.M. van Geest e.a., *Regel en praktijk* (Van Wijnbergen-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1979, p. 63-75
- Kortmann (2004)
C.A.J.M. Kortmann, *Inconsistentie in het publiekrecht*, Amsterdam: Koninklijke Akademie van Wetenschappen, 2004
- Van Kreveld (2008)
J.H. van Kreveld, Temporele werking van bestuursrechtspraak, *Nederlands tijdschrift voor bestuursrecht* 2008, p. 203-212
- Kruijer (2006)
H.S.M. Kruijer, Belastingheffing moet tijdig, binnen een redelijke termijn, plaatsvinden, *Weekblad voor fiscaal recht* 2006, p. 888-900
- Kruijer (2008)
H.S.M. Kruijer, Art. 6 EVRM is van toepassing verklaard op belastingheffing, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 750-752
- Laitos (1997)
J.G. Laitos, Legislative retroactivity, *Journal of urban and contemporary law* 1997, p. 81-159

- Lamoureux (1983)
F. Lamoureux, The retroactivity of community acts in the case law of the court of justice, *Common Market Law Review* 1983, p. 269-296
- De Langen (1958)
W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht deel II*, Alphen aan den Rijn: N. Samson NV, 1958
- Langereis (1986)
Ch.J. Langereis, *Fiscale rechtsbescherming* (dissertatie Tilburg), Deventer: Kluwer, 1986
- Langereis (2000)
Ch.J. Langereis, Taxation and the right to property, in: J.P. Loof e.a. (red.), *The right to property*, Maastricht: Shaker Publishing, 2000, p. 155-163
- Lawson (2000)
R.A. Lawson, 50 jaar EVRM in vogelvlucht, in: R.A. Lawson e.a. (red.), *50 jaar EVRM*, Leiden: Stichting NJCM-Boekerij, 2000, p. 3-22
- Van Leijenhorst (1998)
G.J. van Leijenhorst, De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing, *Weekblad voor fiscaal recht* 1998, p. 889-898
- Van Leijenhorst (1999)
G.J. van Leijenhorst, Belastingbeleid, *Weekblad voor fiscaal recht* 1999, p. 401-413
- Leijten (1972)
J.C.M. Leijten, Overgangsrecht, *Nederlands Juristenblad* 1972, p. 364-373 en 389-400
- Leijten (1981)
J.C.M. Leijten, Rechtspraak en topiek, in: W. van Gerven en J.C.M. Leijten, *Theorie en praktijk van de rechtsvinding*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1981, p. 63-120
- Leijten (1985)
J.C.M. Leijten, Overgangsrecht in het privaatrecht, *Nederlands Juristenblad* 1985, p. 733-739
- Leonie (1991)
B. Leonie, *Freedom and the law*, Indianapolis: Liberty Fund, 1991
- Levmore (1993)
S. Levmore, The case for retroactive taxation, *Journal of Legal Studies* 1993, p. 265-307
- Levmore (1999)
S. Levmore, Changes, anticipations, and reparations, *Columbia Law Review* 1999, p. 1657-1700
- Lievaart (1979)
R.M. Lievaart, De gevolgen van de opeenvolging van rechtsregels in het bijzonder in het belastingrecht, *Weekblad voor fiscaal recht*, 1979, p. 581-591 en p. 614-625
- Logemann/Böhtlingk (1966)
F.R. Böhtlingk, *Het wetsbegrip in Nederland*, voortgezet door J.H.A. Logemann, Alphen aan de Rijn: N. Samson NV, 1966
- Logue (1996)
K.D. Logue, Tax transitions, opportunistic retroactivity, and the benefits of government precommitment, *Michigan Law Review* 1996, p. 1129-1196
- Logue (2000)
K.D. Logue, If taxpayers can't be fooled, maybe congress can: a public choice perspective on the tax transition debate, *University of Chicago Law Review* 2000, p. 1507-1532
- Logue (2003)
K.D. Logue, Legal transitions, rational expectations, and legal progress, *Journal of Contemporary Legal Issues* 2003, p. 211-260
- Loomer (2006)
G.T. Loomer, Taxing out of time: parliamentary supremacy and retroactive tax legislation, *British Tax Review* 2006, p. 64-90

- Loth (1999)
M.A. Loth, Over vertrouwen en rechtszekerheid in het strafrecht, *Nederlands tijdschrift voor rechtsfilosofie & rechtstheorie* 1999, p. 209-221
- Lubbers (1999)
A.O. Lubbers, De wisselwerking tussen de foutenleer en navordering, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 1999-5, p. 2-5
- Lubbers (2004)
A.O. Lubbers, *Fiscaal overgangsbeleid* (oratie Leiden), 2004
- Lubbers (2005)
A.O. Lubbers, Wettelijk overgangsrecht: goed regelen is noodzakelijk!, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2005, 405
- Lubbers en Vording (2005)
A.O. Lubbers en H. Vording, Zonder de economische dimensie geen adequaat fiscaal overgangsbeleid, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 131-146
- Lubbers e.a. (2006)
A.O. Lubbers, R.W.J. van der Struijck en H. Vording, De beperking van de temporele werking van beslissingen van het HvJ EG in belastingzaken, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2006-1, p. 107-126
- Luja (2003)
R.H.C. Luja, *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO* (dissertatie Maastricht), 2003
- Mackaaij (1979)
P.A. Mackaaij, Het verbod van terugwerkende kracht als element van het legaliteitsbeginsel, *Weekblad voor fiscaal recht* 1979, p. 1352-1357
- Van Male (1988)
R.M. van Male, *Rechter en bestuurswetgeving* (dissertatie Tilburg), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1988
- Van Male (1990)
R.M. van Male, Geen wetgeving zonder motivering, in: H.A.M. Backx e.a. (red.), *Recht doen door wetgeving* (Hirsch Ballin-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1990, p. 279-291
- Marres (2008)
O.C.R. Marres, Fraus legis blijft een krachtig wapen tegen winstdrainage, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 1431-1439
- McDonnell (2007)
T.E. McDonnell, Retroactivity: policy and practise, in: *Report of proceedings of the fifty-eighth tax conference*, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2007, p. 2:1-2:33
- Van Mens (1988)
K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht* (oratie Utrecht), Deventer: Kluwer, 1988
- Merks (2006)
P.F.E.M. Merks, Belastingontduiking, -ontwijking en -planning, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2006, p. 338-344 en 375-384
- Van Merrienboer (1995)
F.M.A.M. van Merrienboer, De coming-backservice bij directiepensioenlichamen, *Weekblad voor fiscaal recht* 1995, p. 1729-1737
- Meussen (2003)
G.T.K. Meussen, Aankoopkosten binnenlandse deelneming: terugwerkende kracht in het kwadraat, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2003, 350
- Meussen (2004)
G.T.K. Meussen, Onvoldoende voor wetgever bij reparatie aankoopkosten deelnemingen, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2004, 256
- Meuwissen (1991)
D.H.M. Meuwissen, Rechtsbeginselen en natuurrecht, *Ars Aequi* 1991, p. 730-743

- Monsma (1999)
J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie* (dissertatie Rotterdam), Deventer: Kluwer, 1999
- Munzer (1977)
S.R. Munzer, Retroactive law, *Journal of Legal Studies* 1977, p. 373-397
- Munzer (1982)
S.R. Munzer, A theory of retroactive legislation, *Texas Law Review* 1982, p. 425-480
- Neumann (1986)
F.L. Neumann, *The rule of law*, Lemington Spa: Berg Publishers, 1986
- Niessen (2000)
R.E.C.M. Niessen, Eerste Kamer en fiscaal overgangsrecht, *Weekblad voor fiscaal recht* 2000, p. 511-512
- Niessen (2003)
R.E.C.M. Niessen, Alsnog step up in de landbouwwijziging?, *Land- en tuinbouw Bulletin* 2003-1, p. 8-10.
- Te Niet (2007)
H.A.J.P. te Niet, *Het beleggingsbegrip in de directe belastingen* (dissertatie Tilburg), 2007
- Nieuwenhuis (1979)
J.H. Nieuwenhuis, *Drie beginselen van contractenrecht* (dissertatie Leiden), Deventer: Kluwer, 1979
- Nieuwenhuis (1992)
J.H. Nieuwenhuis, Hoi Topoi, in: E. H. Hondius e.a. (red.), *Quod licet* (Kleijn-bundel), Deventer: Kluwer, 1992, p. 283-292
- Nieuwenhuizen (2003)
J.H.M. Nieuwenhuizen, Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW, *Weekblad voor fiscaal recht* 2003, p. 1975-1981
- NOB (2002)
NOB, *Kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces*, 2002, <www.nob.net>, V-N 2003/33.2
- NOB (2005)
NOB, Zes oud-staatssecretarissen over hun tijd op Financiën, *Exposé* 2005-5
- Nobel (1981)
N. Nobel, Samenspel of tegenspel, *Weekblad voor fiscaal recht* 1981, p. 690-702
- Nobel (2004)
N. Nobel, 50 jaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), *Weekblad voor fiscaal recht* 2004, p. 975-979
- Nota Zicht op wetgeving (1991)
Beleidsplan Zicht op wetgeving, in: *Kamerstukken II*, 1990-1991, 22 008, nr. 2
- Notitie Staatssecretaris (1996)
Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking, opgenomen in *Kamerstukken II*, 1996-1997, 25 212, nr. 1 (en eerder in: *Kamerstukken II*, 1995-1996, 24 677, nr. 5, p. 5-9)
Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid (1999)
Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid, opgenomen in: *Kamerstukken I*, 1999-2000, 25 900, nr. 87, en *Kamerstukken II*, 1999-2000, 26 934, nr. 1
- OECD (1987)
OECD, *International tax avoidance and evasion*, Parijs: OECD, 1987
- OECD (2008)
OECD, *Study into the role of tax intermediaries*, Fourth OECD Forum on tax administration, 2008 <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>>
- Oldenziel (1998)
H.A. Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid* (dissertatie Groningen), Deventer: Kluwer, 1998

- Van Ommeren (1996)
F.J. van Ommeren, *De verplichting verankerd, de reikwijdte van het legaliteitsbeginsel en het materiële wetsbegrip* (dissertatie Amsterdam VU), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1996
- Van Ommeren (2002)
F.J. van Ommeren, Het legaliteitsbeginsel in het staats- en bestuursrecht: opkomst en ondergang van de geïmpliceerde bevoegdheden?, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 2002, p. 123-137
- Opzoomer (1884)
C.W. Opzoomer, Aanteekening op de wet, houdende algemeene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk, Den Haag: Gebr. Belinfante, 1884
- Van Orshoven (1998)
P. van Orshoven, De kraai en de puid, de retroactieve wet in het licht van beginse-
len van behoorlijke wetgeving, in: M.E. Storme (red.), *De retroactiviteit van rechtsre-
gels*, Leuven: Jura Falconis Libri, 1998, p. 7-22
- Oud (1970)
P.J. Oud, *Het constitutioneel recht van het Koninkrijk der Nederlanden II*, Zwolle: Tjeenk
Willink, 1970
- Pancham en Kampschoer (2003)
S.R. Pancham en G.W.J.M. Kampschoer, Beperking verliesverrekening: de 'echte'
Bosal-reparatie, *Weekblad voor fiscaal recht* 2003, p. 1929-1936
- Pauwels (2004)
M.R.T. Pauwels, De terugwerkende kracht van het aftrekverbod aankoopkosten
deelneming, *Weekblad voor fiscaal recht* 2004, p. 678-688
- Pauwels (2008)
M.R.T. Pauwels, Art. 6 EVRM helaas nog steeds niet van toepassing op belastinghef-
fing, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 879-885
- Peeters (1998)
B. Peeters, Het zijdelings terugwerkende effect van overheidshandelingen op de
belastingheffing, *Tijdschrift voor fiscaal recht* 1998, p. 91-100
- Peeters (1999)
B. Peeters, Beschouwingen bij de temporele werking van wetten in
de inkomstenbelastingen, in: B. Peeters (red.), *Recht zonder omwegen* (Couturier-bundel),
Gent: Larcier, 1999, p. 83-102
- Peeters (2001)
B. Peeters, Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijking van
het begrip gerechtvaardigde verwachting, *Tijdschrift voor fiscaal recht* 2001, p. 167-
171.
- Pels Rijcken (1979)
L.D. Pels Rijcken, Rechtszekerheid, assepoester van rechtsvindingtheorieën, in: P.
Abas e.a. (red.), *Non sine causa* (G.J. Scholten-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink,
1979, p. 311-318.
- Pennock e.a. (1977)
J. R. Pennock e.a., *Due process of law*, New York: New York University Press, 1977
- Pijl (2003)
H. Pijl, Compartimentering bij verdragen (BNB 2002/402), *Weekblad voor fiscaal recht*
2003, p. 359-369
- Popelier (1997)
P. Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving* (dissertatie Antwer-
pen), Antwerpen: Intersentia, 1997
- Popelier (1999)
P. Popelier, *Toepassing van de wet in de tijd. Vaststelling en beoordeling van temporele func-
ties*, Brussel: Story-Scientia, 1999

- Popelier (2006)
P. Popelier, Legitimate expectations and the law maker in the case law of the European Court of Human Rights, *European Human Rights Law Review* 2006, p. 10-24
- Post (2006)
D.R. Post, Voorgesteld overgangsrecht inzake verliesverrekening functioneert uitstekend!, *Weekblad fiscaal recht* 2006, p. 1166-1169
- Post (2007)
D.R. Post, Verlies van verliezen: strijd met het Eerste Protocol EVRM?, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2007, p. 407-414
- Prast (1978)
H. Prast, *Terugwerkende kracht op het gebied van belastingwetgeving* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 150), Deventer: Kluwer, 1978
- Prast (1978a)
H. Prast, *Terugwerkende kracht op het gebied van belastingwetgeving* (2); Bespreking preadvies (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 151), Deventer: Kluwer, 1978
- Prast (1979)
H. Prast, Terugwerkende kracht en belastingen, *Weekblad voor fiscaal recht* 1979, p. 1189-1193
- Prast (1993)
H. Prast, Eerbiedigende werking bij wijziging van gemeentelijke belastingverordeningen, *Weekblad voor fiscaal recht* 1993, p. 256-257
- Prins (1952)
W.F. Prins, Inwerkingtreding van wetten, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1952, p. 244-256
- Quirke (2006)
P. Quirke, Taxing by proclamation: legislating by media release and the rule of law, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 2006, p. 271-292
- Radbruch (2003)
G. Radbruch, *Rechtsphilosophie* (Studienausgabe, herausgegeben von Ralf Dreier und Stanley L. Paulson), Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2003
- Raes (1991)
K. Raes, Rechtsbeginselen en de morele eenheid van het recht. Dworkins constructivisme, *Ars Aequi* 1991, p. 773-784
- Raitio (2003)
J. Raitio, *The principle of legal certainty in EC law*, Dordrecht/Boston/London: Kluwer Academic Publishers, 2003
- Raitio (2008)
J. Raitio, Legal certainty, non-retroactivity and periods of limitation in EU law, *Legisprudence* 2008, p. 1-23
- Ramseyer en Nakazato (1989)
J.M. Ramseyer en M. Nakazato, Tax transitions and the protection racket: a reply to professors Graetz and Kaplow, *Virginia Law Review* 1989, p. 1155-1175
- Van Ravels (2005)
B.P.M. van Ravels, *Grenzen van voorzienbaarheid* (oratie Nijmegen), Deventer: Kluwer, 2005
- Raz (1977)
J. Raz, The rule of law and its virtue, *Law Quarterly Review* 1977, p. 195-211
- Raz (1986)
J. Raz, *The morality of freedom*, Oxford: Clarendon Press, 1986
- Riphagen (1946)
J. Riphagen, Tijdstip van in werking treden van wetten en terugwerkende kracht, *Nederlands Juristenblad* 1946, p. 572-574

- Riphagen (1953)
J. Riphagen, Terugwerkende kracht van algemene maatregelen van bestuur, *Tijdschrift voor overheidsadministratie* 1953, p. 109-113.
- Rodger (2005)
A. Rodger, A time for everything under the law: some reflections on retrospectivity, *Law Quarterly Review* 2005, p. 57-59
- Romano (2002)
C. Romano, *Advance tax rulings and principles of law; Towards a European tax rulings system?* (dissertatie Groningen), Amsterdam: IBFD, 2002
- Romeijn (1936)
H.J. Romeijn, Terugwerkende kracht bij algemeene maatregelen van bestuur, *Nederlands Juristenblad* 1936, p. 834-835
- Rozemond (2005)
N. Rozemond, De retorische verleiding van het strafrecht, *Nederlands Juristenblad* 2005, p. 1182-1185
- Ruijschop (2006)
M.H.C. Ruijschop, Mankerend overgangsrecht bij aanpassing deelnemingsvrijstelling, *Weekblad voor fiscaal recht* 2006, p. 551-560
- Sampford (2006)
C. Sampford, *Retrospectivity and the rule of law*, Oxford: Oxford university press, 2006
- Schauer (1991)
F. Schauer, *Playing by the rules*, Oxford: Clarendon Press, 1991
- Scheltema (1984)
M. Scheltema, Enkele gedachten over het vertrouwensbeginsel in het publiekrecht, *Rechtsgeleerdheid Magazijn Themis* 1984, p. 538-549
- Scheltema (1984a)
M. Scheltema, De partijdige wetgever, in: M. Scheltema e.a., *De partijdige wetgever*, Deventer: Kluwer, 1984, p. 7-18
- Scheltema (1989)
M. Scheltema, De rechtsstaat, in: J.W.M. Engels e.a. (red.), *De rechtsstaat herdacht*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1989, p. 11-25
- Scheltens (1991)
D.F. Scheltens, Rechtsbeginselen en mensenrechten, *Ars Aequi* 1991, p. 797-801
- Schønberg (2000)
S.J. Schønberg, *Legitimate expectations in administrative law*, Oxford: Oxford University Press, 2000
- Scholten (1934)
P. Scholten, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen Deel*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1934
- Scholten (1949)
P. Scholten, Rechtsbeginselen, in: *Verzamelde geschriften van P. Scholten*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1949, p. 395-412
- Scholten (1974)
P. Scholten, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen Deel*, met feitelijke gegevens aangevuld door G.J. Scholten, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1974
- Scholtens (2001)
C.G. Scholtens, Wetgeving bij persbericht, *Nederlands Juristenblad* 2001, p. 1071-1072
- Schutte (2004)
C.B. Schutte, *The European Fundamental Right of Property*, Deventer: Kluwer, 2004
- Schuver-Bravenboer (2005)
M. Schuver-Bravenboer, Overgangsmatregelen: overdaad schaadt, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 111-129

- Schuver-Bravenboer (2006)
M. Schuver-Bravenboer, Overgangsmaatregelen Wet IB 2001, in: A.C. Rijkers e.a. (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer, 2006, p. 65-96
- Schuver-Bravenboer (2006a)
M. Schuver-Bravenboer, Werken aan overgangsrecht: zuivere winst, *Weekblad fiscaal recht* 2006, p. 988-996
- Schuver-Bravenboer (2006b)
M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar, *Weekblad fiscaal recht* 2006, p. 607-614
- Schuver-Bravenboer (2007)
M. Schuver-Bravenboer, Tijd is (belasting)geld, *Forfaitair* 2007 (196), p. 9-12
- Schuver-Bravenboer (2007a)
M. Schuver-Bravenboer, Overgangsrecht voor termijnbepaling in de WBR, in: Y.E. Gassler (red.), *De toekomst van de overdrachtsbelasting*, Deventer: Kluwer, 2007, p. 31-38
- Schuver-Bravenboer (2007b)
M. Schuver-Bravenboer, Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties, *Weekblad fiscaal recht* 2007, p. 1112-1120
- Shalhav (2005)
S. Shalhav, Interaction between the participation exemption and the principle of compartmentalization: portfolio investments in the new EU accession member states, *European Taxation* 2005, p. 64-71
- Sharpston (1990)
E. Sharpston, European Community Law and the doctrine of legitimate expectations: how legitimate, and for whom?, *Northwestern Journal of International Law & Business* 1990, p. 87-103
- Shaviro (2000)
D.N. Shaviro, *When rules change: an economic and political analysis of transition relief and retroactivity*, Chicago: University of Chicago Press, 2000
- Shaviro (2003)
D.N. Shaviro, When rules change revisited, *Journal of Contemporary Legal Issues* 2003, p. 279-292
- Smit (2004)
D.S. Smit, *Compartmentering onder belastingverdragen*, Deventer: Kluwer, 2004
- Smith (2006)
C.E. Smith, Belangenafweging door gevalsafweging, *Rechtsgeleerdheid Magazijn Themis* 2006, p. 141-146
- Smits (1995)
J.M. Smits, *Het vertrouwensbeginsel en de contractuele gebondenheid* (dissertatie Leiden), Arnhem: Gouda Quint, 1995
- Smits (2006)
J.M. Smits, Belangenafweging door de rechter in het vermogensrecht: een kritische beschouwing, *Rechtsgeleerdheid Magazijn Themis* 2006, p. 134-140
- Van Soest (1962)
J. van Soest, Overgangsrecht inzake omzetbelasting, *De naamloze vennootschap* 1962, p. 39-45
- Van Soest (1973)
J. van Soest, *De directe werking van rechtsbeginselen in het stellige belastingrecht*, Deventer: FED, 1973
- Van Soest (1979)
J. van Soest, Historische en anticiperende interpretatie in het belastingrecht, in: P. Abas e.a. (red.), *Non sine causa* (G.J. Scholten-bundel), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1979, p. 409-421.

- Soeteman (1991)
A. Soeteman, Hercules aan het werk. Over de rol van rechtsbeginselen in het recht, *Ars Aequi* 1991, p. 744-756.
- De Soeten (2005)
G.H. de Soeten, Het Nederlandse vestigingsklimaat: illusie en desillusie, *Weekblad fiscaal recht* 2005, p. 48-54
- Soltysik (2008)
M.W.C. Soltysik (2007), Het arrest Part Service: het vervolg op Halifax, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2008, p. 197-205
- Van Sonsbeeck (1986)
A. van Sonsbeeck, Terugwerkende kracht van belastingverordeningen in de toekomst niet meer mogelijk?, *Belastingblad* 1986, p. 439-441
- Stein (1985)
H. Stein, Brood-NODI-gheden bij de toepassing van de Overgangswet boeken 3, 5 en 6 NBW, in: *Rechtsvinding overgangsrecht privaatrecht* (preadvies; Handelingen Nederlandse Juristen-Vereniging 1985-1; nr. 115), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1985, p. 63-297
- Stevens (1980)
L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht* (dissertatie Tilburg), Deventer: Kluwer, 1980
- Stevens (2002)
L.G.M. Stevens, Fiscale beleidsnotities 2003, *Weekblad voor fiscaal recht* 2002, p. 1327-1341
- Stevens (2005)
L.G.M. Stevens, Fiscaal overgangsbeleid in maatschappelijk perspectief, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 47-60
- Stevens (2006)
L.G.M. Stevens, Fiscale beleidsnotities 2007, *Weekblad voor fiscaal recht* 2006, p. 1089-1104
- Stevens (2007)
L.G.M. Stevens, Sinterklaas in belastingzaken, *Weekblad voor fiscaal recht* 2007, p. 1367-1368
- Stevens (2004)
W. Stevens, Art. 6 EVRM en geschillen over enkelvoudige belasting, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, 2004-7, p. 21-29
- Strik (2006)
S.A.W.J. Strik, Wetsvoorstel Werken aan winst: gaat het werken?, *Weekblad voor fiscaal recht* 2006, p. 1049-1063
- Strooper (1996)
K. Strooper, Terugwerkende kracht nooit aanvaardbaar, *Tribuut* 1996-4, p. 28-31
- Swinkels (2006)
J.J.P. Swinkels, Fraus legis in Europees perspectief, *Weekblad voor fiscaal recht* 2006, p. 1321-1325
- Taekema (2000)
S. Taekema, *The concept of ideals in legal theory* (dissertatie Tilburg), 2000
- Temple Lang (2000)
J. Temple Lang, Legal certainty and legitimate expectations as general principles of law, in: U. Bernitz e.a. (red.), *General principles of European community law*, Den Haag: Kluwer law international, 2000, p. 163-184
- Tenore (2006)
M. Tenore, Timing issues related to the changes of applicable treaty law, *Intertax* 2006, p. 475-484
- Thomas (2005)
E. Thomas, Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?, *Weekblad voor fiscaal recht* 2005, p. 326-333

- Thomas (2007)
E. Thomas, Mensenrechten en beperkingen van de verliesverrekening – Verliezen als ‘eigendomsrecht’ in de zin van art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM, *Fiscaal weekblad FED* 2007, p. 3-17
- Thuronyi (2003)
V. Thuronyi, *Comparative tax law*, Den Haag: Kluwer law international, 2003
- Tiley (1998)
J. Tiley, Human rights and taxpayers, *The Cambridge Journal* 1998, p. 269-273
- Tooma (2008)
R.A. Tooma, *Legislating against tax avoidance*, Amsterdam: IBFD, 2008
- Tridimas (2006)
T. Tridimas, *The general principles of EC law*, Oxford: Oxford University Press, 2006
- Troy (2000)
D.E. Troy, Toward a definition and critique of retroactivity, *Alabama Law Review* 2000, p. 1329-1353
- Vandenberghe (2004)
W. Vandenberghe, Het Arbitragehof over de belastingheffing op liquidatieboni, *Algemeen fiscaal tijdschrift* 2004-11, p. 12-33
- Veegens (1956)
D.J. Veegens, Overgangsrecht, *Weekblad voor privaatrecht, notarisambt, en registratie* 1956, p. 357-360
- Veegens (2005)
D.J. Veegens, *Cassatie in burgerlijke zaken*, bewerkt door E. Korthals Altes en H.A. Groen, Deventer: Kluwer, 2005
- Van der Vegt en Van Wordragen (2004)
J.M. van der Vegt en T.A.D. van Wordragen, Wetsvoorstel aankoopkosten deelnemingen: een brug te ver, *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2004-2, p. 5-10
- Van der Vegt en Van Wordragen (2005)
J.M. van der Vegt en T.A.D. van Wordragen, Terugwerkende kracht een halt toegevoegen, *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2004-1, p. 19-20
- Vegting (1954)
W.G. Vegting, *Het Nederlands administratiefrecht*, Alphen aan den Rijn: Samsom, 1954
- Vegting (1955)
W.G. Vegting, *Inleiding in het Nederlands administratiefrecht*, Haarlem: Tjeenk Willink, 1955
- Verburg (2000)
J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer, 2000
- Verheij (1986)
N. Verheij, Wetten die niet werken, *Regemaat* 1986, p. 145-151
- Verheij (1997)
N. Verheij, Vertrouwen op de overheid. Het vertrouwensbeginsel in het Nederlandse staats- en bestuursrecht, in: *Vertrouwensbeginsel en rechtszekerheid in Nederland* (preadvies Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1997, p. 40-90
- Verheij (2003)
N. Verheij, Tussen toen en nu; het relevant tijdstip voor besluitvorming in bezwaar en toetsing in beroep, *Jurisprudentie Bestuursrecht plus* 2003, p. 26-47
- Verhoeven (2005)
H.B.A. Verhoeven, Fiscaal overgangsrecht door de bril van een fiscale wetgevingsjurist, in: A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 7-17
- Verkade (1991)
D.W.F. Verkade, De rol van rechtsbeginselen in het recht van de intellectuele eigendom en de ongeoorloofde mededinging, *Ars Aequi* 1991, p. 859-867

- Van der Vlies (1984)
I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving* (dissertatie Amsterdam UvA), Den Haag: VUGA Uitgeverij, 1984
- Voermans (2000)
W.J.M. Voermans, Artikel 88 Gw, in: A.K. Koekkoek (red.), *De Grondwet, een systematisch en artikelsgewijs commentaar*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000, p. 437-439
- Voermans (2000a)
W.J.M. Voermans, Van oud naar nieuw: overgangsrecht in wettelijke regelingen, *Regelmaat* 2000, p. 3-13
- Voss en Brussee (2000)
R.G.K. Voss en R. Brussee, De positie van overgangsrecht in de beleidsvorming bij OCenW, *Regelmaat* 2000, p. 14-23
- Vranken (1995)
J.B.M. Vranken, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen Deel*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1995
- Vranken (1997)
J.B.M. Vranken, Vertrouwen en rechtszekerheid in het overeenkomstenrecht, in: *Vertrouwensbeginsel en rechtszekerheid in Nederland* (preadvies Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1997, p. 1-37
- De Vries Lentsch-Kostense (1992)
C.L. de Vries Lentsch-Kostense, De systematiek van het overgangsrecht nieuw BW, in: P. Neleman (red.), *Wegwijzer nieuw BW, Deel 1*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1991, p. 33-52
- Waldron (2004)
J. Waldron, Retroactive law: how dodgy was Duynhoven, *Otago Law Review* 2004, p. 631-654
- Wattel (1992)
P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (dissertatie Amsterdam UvA), 1992
- Wattel (1993)
P.J. Wattel, No taxation without representation, in: A.W. Heringa e.a. (red.), *Verhalen over de grondwet*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 1993, p. 116-121
- Wattel (1995)
P.J. Wattel, De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken, in: E.A. Alkema e.a., *De reikwijdte van fundamentele rechten* (preadvies; Handelingen Nederlandse Juristen-Vereniging 1995-1; nr. 125), Zwolle: Tjeenk Willink, 1995, p. 177-221
- Weggeman (2001)
A. Weggeman, Het vormgeven van overgangsrecht, of: de dynamiek tussen heden, verleden en toekomst, in: *Overgangsrecht* (preadvies Vereniging voor wetgeving en wetgevingsbeleid 2000), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2001, p. 41-88
- Westerman (2003)
P. Westerman, *Twee pleidooien voor formalisering* (oraties Amsterdam en Groningen), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2003
- Wiarda (1986)
G.J. Wiarda, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in: *Verspreide geschriften van G.J. Wiarda*, Den Haag: VUGA Uitgeverij, 1986, p. 35-72
- Wiarda (1986a)
G.J. Wiarda, Spel van verwachtingen in privaats- en publiekrecht, in: *Verspreide geschriften van G.J. Wiarda*, Den Haag: VUGA Uitgeverij, 1986, p. 155-174
- Wiarda (1986b)
G.J. Wiarda, De theorie van 'le dépassement du droit', in: *Verspreide geschriften van G.J. Wiarda*, Den Haag: VUGA Uitgeverij, 1986, p. 115-120

- Wiarda (1999)
G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding*, bewerkt door T. Koopmans, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1999
- Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male (2005)
H.D. van Wijk, W. Konijnenbelt en R. van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Den Haag: Elsevier juridische uitgevers, 2005
- Wisselink (1979)
M.A. Wisselink, Voorstel tot wijziging van de Grondwet inzake belastingen: legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel, belastingprivileges, *Maandblad Belastingbeschouwingen* 1979, p. 249-261
- Witteveen (1991)
W. Witteveen, *Evenwicht van machten* (oratie Tilburg), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1991
- Witteveen (1996)
W. Witteveen, *De geordende wereld van het recht: een inleiding*, Amsterdam: Amsterdam University Press, 1996
- Van Zandvoort e.a. (1987)
M. van Zandvoort e.a., Democratie of rechtsstaat? Het pensioen van de weduwe Rost van Tonningen, in: *Staatkundig jaarboek 1987*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 1987, p. 49-61
- Zwemmer (2002)
J.W. Zwemmer, De taak van de Hoge Raad in belastingzaken, *Nederlands Juristenblad* 2002, p. 306-310

Jurisprudentieregister

Nationale rechtspraak

HR 30 april 1868, W. 2995 / B.3.1
HR 28 maart 1902, W. 7719 / B.3.1
HR 4 december 1919, NJ 1920/67 / B.3.1
HR 27 mei 1925, W. 11361 / C.3.1
HR 24 februari 1926, W. 11483 / B.3.1
HR 25 maart 1927, NJ 1927/385 / B.3.1
HR 1 februari 1928, NJ 1928/605 / 4.3.4, B.3.1
HR 12 december 1928, W. 11923 / B.3.1
HR 19 december 1928, W. 11923 / 2.2.4
HR 22 november 1933, B. 5512 / B.3.1, C.2
CRvB 31 oktober 1935, AB 1936, p. 168 (Utrechtse gemeentesecretaris) / B.3.1
HR 6 mei 1936, NJ 1936/522 / B.3.1
CRvB 23 juli 1936, AB 1936, p. 677 / B.3.1
HR 12 juni 1940, B. 7177 / B.3.1
HR 15 april 1942, NJ 1942/292 / B.3.1, C.2
CRvB 5 oktober 1944, AB 1945, p. 292 / B.3.1
Hof Den Haag 14 april 1949, NJ 1950/146 / B.2.2, C.2
HR 13 december 1950, B. 8904 / 2.7.2
HR 26 oktober 1951, NJ 1952/756 / B.3.1
HR 21 november 1951, B. 9106 / C.3.1
HR 10 december 1952, BNB 1953/31 / B.2.2
HR 25 februari 1953, BNB 1953/107 / B.3.1, C.2, C.3.1
HR 18 maart 1953, BNB 1953/127 / C.3.1
HR 19 juni 1953, NJ 1953/636 / 2.7.2, B.2.1
HR 6 maart 1959, NJ 1962/2 / 2.7.2
HR 25 maart 1959, BNB 1959/178 / B.3.1
HR 11 december 1959, NJ 1960/107 / B.3.1
HR 6 januari 1960, BNB 1960/51 / C.3.1
HR 2 maart 1960, BNB 1960/138 / B.2.2, C.2
HR 18 september 1963, BNB 1963/303 / 11.13.3, B.3.1
HR 17 maart 1965, BNB 1965/160 / 11.13.3
HR 29 maart 1966, NJ 1966/453 / 2.7.2, B.3.1
HR 25 november 1966, NJ 1967/259 / 2.3, 2.4.6, 2.7.2, B.2.1
HR 27 januari 1967, NJ 1967/102 / 2.7.2, B.3.1
HR 10 maart 1967, NJ 1967/199 / 2.7.2
Hof Arnhem 12 juli 1968, BNB 1969/45 / 2.7.3
HR 13 januari 1971, BNB 1971/44 / B.3.1
HR 15 maart 1974, NJ 1974/348 / B.2.2, C.2
HR 24 oktober 1975, NJ 1976/137 / 2.7.2, 11.17.4
HR 4 november 1975, NJ 1976/173 / 2.2.3
HR 28 november 1975, NJ 1976/177 / 2.7.2, B.2.1
HR 3 november 1976, BNB 1977/15 / 2.7.3, 2.7.4
HR 2 oktober 1977, NJ 1980/93 / B.2.1

Hof Arnhem 9 december 1977, BNB 1979/69 / 2.7.2, B.2.1
 HR 10 februari 1978, NJ 1979/217 / 2.4.6, 2.7.2, 11.2.3, 11.17.4
 HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137 / 3.3, 8.4.1, C.2
 Hof Amsterdam 11 september 1978, BNB 1979/262 / 11.12.2
 HR 7 maart 1979, BNB 1979/125 / 2.7.2, 11.4.1, B.2.1, B.3.1, C.2, C.3.1
 CRvB 27 maart 1979, AB 1980/91 / C.2
 HR 5 september 1979, BNB 1979/307 / 2.7.3
 HR 26 september 1979, BNB 1979/311 / 9.2.4
 HR 20 oktober 1979, NJ 1980/93 / 11.11.4
 HR 4 december 1979, NJ 1980/157 / 2.7.2
 CRvB 6 december 1979, AB 1980/628 / C.2
 CRvB 23 oktober 1980, AB 1981/137 / 11.10, 11.11.4, B.2.1, B.4, C.2
 CRvB 11 december 1980, AB 1981/200 / B.2.1, B.2.2, B.4, C.2
 HR 27 maart 1981, NJ 1981/335 / 2.7.2, B.2.1
 HR 22 juli 1981, BNB 1981/261 / C.3.1
 HR 23 juni 1982, BNB 1983/15 / 3.3, 3.6
 HR 9 maart 1983, BNB 1983/119 / 2.7.3, 2.7.4
 KB 8 september 1983, nr. 4, V-N 1983/1866 (Waddinxveen) / C.3.1
 CRvB 20 oktober 1983, AB 1984/100 / B.2.2, B.4, C.2
 KB 10 november 1983, AB 1984/99 / B.2.2, C.2
 CBB 20 december 1983, AB 1986/36 / B.2.1
 HR 25 januari 1984, BNB 1984/128 / B.3.2
 HR 30 mei 1984, BNB 1984/255 / 11.4.1, C.3.1
 HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59 / 10.3.4, 11.4.1, 11.4.5, B.3.1, C.2, C.3.1
 HR 30 oktober 1985, BNB 1986/33 / 11.9
 HR 16 mei 1986, NJ 1987/251 (Landbouwwliegers-arrest) / B.2.2, B.4, C.2
 HR 25 juni 1986, BNB 1986/287 / C.3.1
 HR 2 juli 1986, BNB 1986/305 / 11.13.3
 HR 17 september 1986, BNB 1986/338 / 11.11.6
 HR 24 september 1986, BNB 1987/3 / C.3.1
 HR 3 oktober 1986, NJ 1987/911 (Arucar) / 11.15, 11.16, B.2.2, C.2
 HR 22 oktober 1986, BNB 1987/4 / 11.4.1, C.3.1
 CRvB 6 januari 1987, AB 1987/300 / 2.2.3, B.2.1, B.2.2, C.2
 ABRvS 14 augustus 1987, AB 1988/498 / 2.2.3, 2.7.2, 11.16, B.2.1, B.2.2, C.2
 HR 9 maart 1988, BNB 1988/148 / 8.4.2
 CBB 15 juni 1988 AB 1988/570 / 11.4.3
 Hof Den Bosch 29 juni 1988, BNB 1989/198 / 11.2.3, 11.4.1, 11.4.5, C.3.1
 CRvB 28 december 1988, AB 1990/369 / 11.6, C.2
 HR 14 april 1989, NJ 1989/469 (Harmonisatiewet-arrest) / 1.3, 3.6, 4.3.4, 8.2.1, 11.11.4, B.2.1, B.3.2, B.4
 HR 26 april 1989, BNB 1989/242 / C.3.1
 HR 27 september 1989, BNB 1990/61 / D.3.1
 HR 13 december 1989, BNB 1990/119 / 9.2.2, 9.2.3, 9.2.4
 HR 5 januari 1990, NJ 1990/313 / 2.7.2, B.2.1
 HR 27 februari 1990, NJ 1990/517 / 11.11.6
 HR 21 maart 1990, BNB 1990/179 / B.3.2
 HR 29 juni 1990, NJ 1992/106 / 3.4.2
 HR 17 oktober 1990, BNB 1991/118 / 11.12.2, 11.14
 HR 19 december 1990, BNB 1991/51 en 53 / C.3.1
 HR 18 januari 1991, NJ 1992/638 / 2.6.1, 11.17.5
 HR 19 juni 1991, BNB 1991/268 / 11.13.3
 HR 13 november 1991, BNB 1992/109 / 10.3.4, 11.1, 11.2.3, 11.5.3, 11.6, 11.17.5
 HR 18 december 1991, BNB 1992/181 / 10.3.4, 11.1, 11.2.3, 11.5.3, 11.6, 11.17.5
 HR 18 maart 1992, BNB 1992/195 / 11.13.3
 HR 10 juni 1992, PW 20117 / D.3.1

HR 8 juli 1992, BNB 1992/308 / 11.8.2
 HR 2 september 1992, BNB 1993/2 / 11.1, 11.15, 11.17.1
 HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4 (Beerta) / 4.3.4, 10.3.4, 11.4.1, 11.11.3, 11.13.3, 11.16, B.2.2, C.2, C.3.2
 HR 21 oktober 1992, BNB 1993/29 / 6.4.2
 HR 23 december 1992, BNB 1993/104 / B.3.2
 HR 10 februari 1993, BNB 1993/115 / 11.8.2
 HR 31 maart 1993, BNB 1993/182 / C.3.1
 HR 21 april 1993, BNB 1993/205 / 11.9
 HR 19 mei 1993, BNB 1993/242 / 6.4.3
 HR 30 juni 1993, BNB 1993/266 / 11.1
 HR 7 juli 1993, BNB 1993/336 / 8.2.3, 11.9
 HR 16 juli 1993, BNB 1993/282 / 11.4.1, 11.11.3, C.3.1, C.3.2
 HR 8 september 1993, BNB 1994/245 / 5.4.2, C.3.1
 HR 15 september 1993, BNB 1993/344 / B.3.2
 HR 17 november 1993, BNB 1994/36 / 11.2.3
 HR 1 december 1993, BNB 1994/64 / 3.4.2, B.4
 CRvB 20 januari 1994, AB 1994/259 / 11.4.3, B.2.2, C.2
 HR 2 maart 1994, BNB 1994/112 / D.3.1
 HR 29 juni 1994, BNB 1994/265 / 2.7.2
 HR 19 juli 1994, BNB 1994/270 / C.3.1
 HR 22 juli 1994, BNB 1994/296 / 8.4.4, 10.3.4
 HR 11 oktober 1994, NJ 1995/156 / 2.7.3, 2.7.4
 HR 14 juni 1995, BNB 1995/252 / 6.4.3, 11.2.3
 HR 8 november 1995, FED 1996/218 / B.3.1
 HR 17 november 1995, NJ 1997/185 / 11.6, 11.8.4
 HR 24 januari 1996, BNB 1996/138 / 11.8.2
 HR 17 december 1996, NJ 1997/261 / 11.11.4
 HR 22 januari 1997, BNB 1997/101 / 11.13.1, 11.13.3
 HR 7 mei 1997, BNB 1997/211 / 8.4.1, 11.11.3, C.3.2
 HR 11 juni 1997, BNB 1997/384 / 5.2.1
 HR 11 juni 1997, BNB 1997/396 / 5.3.2, 6.3.5, D.3.3, D.6.1, D.6.2
 HR 8 juli 1997, BNB 1997/310 / 11.5.8, A.3.6
 HR 3 april 1998, NJ 1998/726 / 2.6.1
 HR 22 april 1998, BNB 1998/212 / 2.7.4
 Hof Arnhem 19 mei 1998, FED 1998/690 / B.3.1
 HR 1 juli 1998, BNB 1998/278 / 11.9
 HR 17 augustus 1998, BNB 1999/122 / 6.4.2
 HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409 / 1.1, A.3.6
 HR 3 maart 1999, BNB 1999/160 / 2.7.4
 HR 28 april 1999, BNB 1999/283 / 11.12.2
 HR 12 mei 1999, BNB 1999/258 / 5.2.1
 HR 12 mei 1999, Infobulletin 1999/506 / D.6.1
 HR 9 juli 1999, BNB 1999/381 / 11.12.2
 HR 27 juli 1999, BNB 1999/382 / C.3.1
 HR 24 augustus 1999, BNB 1999/439 / 11.12.2, D.6.1, E.4.4
 HR 13 oktober 1999, BNB 2000/143 / 6.2.4, 11.13.3
 HR 14 april 2000, NJ 2000/713 (Scheepsmakelaar) / B.3.2, D.2.1
 HR 19 april 2000, BNB 2000/261 / 11.8.2
 HR 30 mei 2000, NJ 2000/512 / 11.11.6
 HR 30 mei 2000, NJ 2000/522 / B.4
 HR 14 juni 2000, BNB 2000/331 / 11.6, 11.8.4
 HR 28 juni 2000, BNB 2000/275 / 10.3.4, 11.1, 11.2.3, 11.5.3, 11.6, 11.17.5
 HR 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (Ambruosi) / 10.3.6
 HR 15 november 2000, BNB 2001/26 / 2.3, 6.2.4, B.3.1

CRvB 24 januari 2001, AB 2001/81 / A.3.3, B.3.2
 HR 28 februari 2001, BNB 2001/198 / 6.2.4, 11.4.1, 11.4.5, 11.8.4, 11.17.4, D.6.1
 HR 2 mei 2001, BNB 2001/319 / 2.3, 2.4.6, 2.7.2
 HR 24 juli 2001, BNB 2001/375 / 2.4.2, 2.7.2, 2.7.3., 2.7.4, 5.2.1
 HR 21 september 2001, BNB 2002/51-52 / 8.4.4, 11.11.6, 11.17.4
 HR 18 oktober 2001, BNB 2002/397 / 11.4.2, E.4.4
 HR 16 november 2001, NJ 2002/469 / 10.3.6, B.3.2, D.4.8
 HR 30 november 2001, BNB 2002/78 / B.3.2
 HR 14 december 2001, BNB 2002/114 / 11.4.2, 11.5.7, E.4.3
 HR 21 december 2001, BNB 2002/115 / 11.4.2, 11.5.7, E.4.3
 HR 8 februari 2002, BNB 2002/118 / 11.7.4
 HR 8 februari 2002, BNB 2002/137 / 11.4.1, 11.4.2, 11.5.4, 11.7.1, 11.7.2, 11.7.3, 11.7.4, 11.8.3, 11.12.2, A.2, A.3.3, D.4.4, D.6.1
 HR 12 maart 2002, NJ 2002/389 / 11.11.4
 HR 29 maart 2002, BNB 2002/255 / 2.3, 2.7.2, 2.7.3, 2.7.4, 5.4.2
 Hof Den Bosch 17 april 2002, V-N 2002/49.26 / A.3.3
 HR 24 mei 2002, BNB 2002/262 / 4.4.1, 6.3.5, 11.2.3
 HR 7 juni 2002, BNB 2002/263 / 11.11.6
 HR 12 juli 2002, BNB 2002/402 / 2.7.2, 11.13.3
 ABRvS 20 november 2002, AB 2003/59 / 11.5.1
 HR 20 december 2002, BNB 2003/185 en 186 / 2.4.4, 2.7.2, 11.8.2, 11.16, B.2.1
 HR 31 januari 2003, BNB 2003/152 / D.6.1
 HR 31 januari 2003, NJ 2003/657 / B.3.1
 HR 28 februari 2003, BNB 2003/147 / 11.11.3, C.3.2
 HR 28 februari 2003, BNB 2004/59 / 8.4.4, 10.3.4
 HR 7 maart 2003, BNB 2003/248 / 8.4.3, 11.15, B.3.2, C.3.2
 CRvB 14 maart 2003, AB 2003/189 / B.3.1, B.3.2
 HR 21 maart 2003, NJ 2003/691 / B.4
 HR 18 april 2003, BNB 2004/263 / E.4.3
 ABRvS 29 april 2003, AB 2004/203 / 2.2.4, 10.3.4, C.2
 Hof Leeuwarden 17 juni 2003, V-N 2003/48.11 / 2.2.3, 2.2.4, 2.4.2
 Hof Amsterdam 20 augustus 2003, V-N 2004/6.1 / A.3.3
 HR 12 september 2003, BNB 2003/352 / 11.4.1, 11.4.3, A.3.3, B.3.2, D.6.1, E.1
 HR 26 september 2003, BNB 2004/63 / 9.2.2
 Hof Den Bosch 12 december 2003, V-N 2004/21.12 / 2.4.2
 HR 19 december 2003, BNB 2004/92 / D.6.1
 HR 11 juni 2004, BNB 2005/150 / D.6.1
 CRvB 18 juni 2004, AB 2004/296 / 11.10, 11.15, D.6.2
 HR 18 juni 2004, BNB 2004/311 / 2.6.1, 11.11.6
 HR 1 oktober 2004, NJ 2004/679 / B.4
 Hof Leeuwarden 8 oktober 2004, Belastingblad 2004/1332 / 11.4.1, 11.8.2, C.3.1
 HR 8 oktober 2004, BNB 2005/22 / B.2.2
 HR 8 oktober 2004, BNB 2005/43 / 11.4.5, 11.9, 11.17.5, C.3.2, D.6.2
 HR 15 oktober 2004, NJ 2005/67 / 11.4.1
 HR 2 november 2004, NJ 2005/80 / B.4
 HR 19 november 2004, BNB 2005/77 / 2.2.3, 5.2.2, 5.3.3, 5.3.5, 5.4.1, 11.11.3, 11.13.2, 11.13.3, A.3.3, B.2.1, D.4.4
 HR 20 mei 2005, BNB 2006/15 / E.4.3
 HR 1 april 2005, BNB 2005/227 / 11.13.3, B.2.1, D.6.1, D.6.2
 ABRvS 22 juni 2005, AB 2006/4 / B.2.2, B.4, C.2
 HR 8 juli 2005, BNB 2005/310 / D.4.1
 CRvB 28 juli 2005, NTFR 2005/1032 / 2.4.3, 11.11.7, 11.17.4
 HR 12 augustus 2005, BNB 2006/16 / 11.12.1, E.4.3
 HR 12 augustus 2005, V-N 2005/38.28 / E.4.3
 HR 30 augustus 2005, NJ 2005/540 / 11.11.6

Hof Leeuwarden 1 september 2005, Belastingblad 2005/1133 / 11.4.1, 11.4.3, C.3.1
 HR 9 september 2005, NJ 2006/619 / 2.7.2, 3.4.2, 9.3.5, 10.3.7
 HR 16 september 2005, BNB 2006/3 / B.2.2
 HR 16 september 2005, BNB 2006/111 / 11.11.4
 HR 23 september 2005, BNB 2006/113 / 11.8.3, A.3.3, C.3.2
 CBB 27 september 2005, AB 2007/190 / 5.3.2
 HR 25 november 2005, BNB 2006/83 / 1.4
 Hof Amsterdam 30 november 2005, V-N 2008/7.16 / 11.16
 HR 13 januari 2006, BNB 2006/203 / 4.3.5
 HR 3 februari 2006, BNB 2007/70 / 2.7.2, B.2.1
 HR 3 maart 2006, BNB 2006/245 / 11.13.3, 11.16, B.2.1
 HR 28 maart 2006, NJ 2006/237 / 4.3.3
 HR 28 april 2006, BNB 2006/215 / 11.12.2
 HR 12 mei 2006, NJ 2007/130 / D.2.1
 HR 2 juni 2006, V-N 2006/33.20 / 11.11.6
 Hof Den Haag 21 juli 2006, NTFR 2006/1477 / D.4.7, D.6.1
 HR 11 augustus 2006, BNB 2007/102 / 11.9, 11.15, 11.17.5, D.6.2
 HR 6 oktober 2006, BNB 2007/58 / 11.11.5
 Hof Arnhem 16 februari 2007, NTFR 2007/485 / C.3.1
 HR 1 juni 2007, NJ 2007/310 / 2.7.2, B.3.1
 Hof Den Bosch 28 juni 2007, NTFR 2007/1446 / 2.2.4, C.3.1
 Rechtbank Den Haag 30 augustus 2007, Belastingblad 2008/985 / C.3.1
 CRvB 11 september 2007, JB 2007/213 / 11.2.3, 11.4.2, 11.5.1, 11.5.7
 HR 12 september 2007, AB 2008/39 (Koninklijke Friesland Foods) / 11.15
 HR 21 september 2007, BNB 2008/90 / 4.3.1
 HR 21 september 2007, BNB 2008/92 / 2.7.2, 2.7.4, 4.4.1, 8.2.3, 11.9, 11.15, B.2.1
 HR 19 oktober 2007, BNB 2008/7 / D.4.1
 HR 30 oktober 2007, NJ 2008/146 / 11.11.6
 Hof Den Bosch 21 november 2007, NTFR 2008/250 / 2.2.4, 11.5.3, C.3.1
 HR 7 december 2007, BNB 2008/34 / D.3.3, D.6.2
 HR 7 december 2007, BNB 2008/178 / 3.5.5
 HR 14 december 2007, BNB 2008/37 / 11.3, 11.5.4, E.4.4
 HR 1 februari 2008, BNB 2008/106 / 10.3.4, 11.2.3, 11.17.5
 HR 11 april 2008, BNB 2008/166 / 2.2.5, 11.12.1, E.3.4
 CBB 4 juni 2008, AB 2008/345 / 11.2.3, 11.4.5, 11.8.4, 11.17.4, D.4.1, D.6.1
 HR 27 juni 2008, BNB 2008/232 / D.4.1, D.6.2
 HR 11 juli 2008, BNB 2008/266 / 11.8.3
 HR 11 juli 2008, NJ 2008/403 / B.1
 Hof Den Bosch 14 juli 2008, NTFR 2008/1830 / 11.4.1, 11.8.2, C.3.1
 HR 26 september 2008, NJ 2008/522 / 2.3, 6.3.2, B.3.1
 HR 7 november 2008, RvdW 2008/1014 / 2.7.3
 HR 16 januari 2009, NTFR 2009/249 / 6.4.4, 11.11.6, D.6.1
 HR 13 februari 2009, NTFR 2009/424 / 11.9
 HR 24 april 2009, LJN: BG4806 / 1.7

Rechtspraak ECRM en EHRM

ECRM 20 december 1960, nr. 511/59 (Gudmundur Gudmundsson) / D.3.1
 EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62, 1677/62, 1691/62, 1769/63, 1994/63 en 2126/64 (Belgische taalkwestie) / D.3.1
 EHRM 26 april 1979, NJ 1980/146 (The Sunday Times) / D.4.4
 EHRM 13 juni 1979, nr. 6833/74 (Marckx) / D.4.4
 ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (A.B.C. en D.) / 11.7.3, 12.2, D.3.1, D.4.1, D.4.4, D.4.5, D.4.7
 EHRM 23 september 1982, NJ 1988/290 (Sporrong en Lönnroth) / D.2.4
 ECRM 2 december 1985, nr. 11036/84 (Svenska Managementgrupper AB) / D.3.1
 EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (James) / D.2.4

EHRM 28 oktober 1987, nr. 8695/79 (Inze) / D.3.1
 EHRM 24 maart 1988, nr. 10465/83 (Olsson) / D.2.4
 ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (Wasa) / D.2.4, D.3.1, D.4.7
 EHRM 19 december 1989, nr. 10522/83, 11011/84 en 11070/84 (Mellacher) / D.2.4, D.4.8
 EHRM 23 oktober 1990, BNB 1995/244 (Darby) / D.3.1
 EHRM 29 november 1991, nr. 12742/87 (Pine Valley Developments) / D.3.3
 ECRM 20 oktober 1992, nr. 13120/87 (D.C.) / D.5.1
 ECRM 14 december 1992, nr. 21627/93, 21826/93 en 21974/93 (Laskey e.a.) / D.4.4
 ECRM 13 oktober 1993, FED 1993/816 (Feteris-Geerards) / 6.4.3, D.3.1
 EHRM 22 september 1994, FED 1994/762 (Hentrich) / D.2.1, D.2.4, D.4.7
 ECRM 12 oktober 1994, nr. 21294/93 (Voggenberg Transport GmbH) / D.2.4, D.3.1, D.4.1
 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/374 (Holy Monasteries) / D.2.3, D.2.4
 EHRM 9 december 1994, NJ 1996/592 (Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis) / D.2.3, D.3.3, D.4.4, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 9 februari 1995, NJ 1995/606 (Welch) / 6.3.2
 EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262 (Gasus) / 11.2.2, D.2.1, D.2.2, D.2.4, D.3.1
 ECRM 24 oktober 1995, nr. 25564/94 (Filippello) / D.5.1
 EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123 (Pressos Compania Naviera) / 11.2.3, 11.17.4, D.2.1, D.2.2, D.2.3, D.2.4, D.3.3, D.4.4, D.4.6, D.4.7, D.5.1, D.5.3, D.6.1
 ECRM 15 mei 1996, nr. 27109/95 (Kaira) / D.3.1
 ECRM 12 april 1996, nr. 27721/95 (NAP Holdings UK Ltd) / D.3.1
 ECRM (opinion) 25 juni 1996, nr. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (National & Provincial Building Society c.s.) / 11.2.3, D.3.2, D.4.6, D.5.1, D.5.2, D.5.3, D.6.1
 EHRM 16 september 1996, AB 1997/179 (Gaygusuz) / D.3.1
 ECRM 27 november 1996, nr. 30601/96 (Riccardo D'Andrea) / D.5.1
 EHRM 22 oktober 1997, nr. 24628/94 (Papageorgiou) / D.4.8, D.5.3
 EHRM 23 oktober 1997, JB 1998/1 (National & Provincial Building Society c.s.) / 11.2.2, 11.2.3, 11.4.1, 11.4.5, 11.7.3, 11.11.6, 11.17.4, 12.2, D.2.4, D.3.1, D.3.2, D.3.3, D.4.1, D.4.4, D.4.5, D.4.6, D.4.7, D.5.1, D.5.3, D.6.1, E.4.4
 EHRM 19 december 1997, nr. 26737/95 (Brualla Gomez) / 2.7.3
 EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96 (Iatridis) / D.2.4
 EHRM 30 maart 1999, nr. 38070/97 (Wolfhard KOOP-AUTOMATEN) / D.3.1
 EHRM 20 mei 1999, nr. 25390/94 (Rekvenyi) / D.4.4
 EHRM 28 juli 1999, NJ 2000/470 (Immobiliare Saffi) / D.2.4
 EHRM 28 oktober 1999, NJ 2000/514 (Zielinski c.s.) / 11.17.4, D.4.2, D.4.4, D.5.1, D.5.3, D.7
 EHRM 28 oktober 1999, nr. 28342/95 (Brumarescu) / D.4.4
 EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (Špacek) / 11.5.4, D.2.4, D.4.6
 EHRM 5 januari 2000, NJ 2000/571 (Beyeler) / D.2.3, D.2.4
 EHRM 28 maart 2000, nr. 41209/98 (Georgiadis) / D.4.7, D.5.1
 EHRM 22 juni 2000, NJ 2004/473 (Coëme) / 11.11.4
 EHRM 12 juli 2001, BNB 2005/222 (Ferrazzini) / 3.4.3, D.5.1
 EHRM 19 oktober 2000, nr. 31227/96 (Ambruosi) / 10.3.6, D.2.4, D.4.5, D.4.8
 EHRM 7 november 2000, nr. 39374/98 (Anagnostopoulos) / D.5.3
 EHRM 23 november 2000, nr. 25701/94 (Former king of Greece) / D.2.4, D.4.4
 EHRM 28 juni 2001, nr. 38703/97 (Agoudimos) / D.5.3
 EHRM 12 juli 2001, BNB 2005/222 (Ferrazzini) / 3.4.3
 EHRM 11 april 2002, nr. 46356/99 (Smokovitis) / D.3.3, D.4.4, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 16 april 2002, BNB 2003/40 (Dangeville) / D.2.4, D.3.1, D.4.7
 EHRM 7 mei 2002, EHRC 2002/49 (Burdov) / D.5.2
 EHRM 21 mei 2002, EHRC 2002/56 (Jokela) / D.4.7
 EHRM 21 januari 2003, nr. 45771/99 (Veeber) / 2.2.3
 EHRM 20 februari 2003, nr. 47316/99 (Forrer-Niedenthal) / D.4.4, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604 (M.A.) / 10.3.6, 11.7.3, 11.13.3, 12.2, D.2.4, D.3.1, D.4.1
 EHRM 3 juli 2003, FED 2004/447 (Buffalo) / D.4.7
 EHRM 22 juli 2003, BNB 2004/149 (Cabinet Diot) / D.3.1, D.4.7

EHRM 9 oktober 2003, nr. 61237/00 (Acimovic) / 11.8.4, D.5.3
 EHRM 16 maart 2004, nr. 30289/96 (S.B.) / D.4.1
 EHRM 27 april 2004, nr. 62543/00 (Gorraiz) / D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 27 mei 2004, EHRC 2004/66 (OGIS Institut Stanislas) / 11.4.5, 11.11.6, D.3.3, D.4.5, D.4.6, D.4.7, D.5.1, D.5.3, D.6.1, D.7
 EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (Di Belmonte) / D.2.4, D.4.1, D.4.2, D.4.6, D.4.7
 EHRM 22 juni 2004, EHRC 2004/77 (Broniowski) / D.2.4, D.4.4
 EHRM 20 juli 2004, FED 2004/709 (Bäck) / D.2.1, D.2.3, D.2.4, D.4.8
 EHRM 21 september 2004, EHRC 2004/105 (Schirmer) / 3.6, D.2.4
 EHRM 28 september 2004, EHRC 2004/97 (Kopecky) / D.3.3
 EHRM 12 oktober 2004, EHRC 2004/107 (Ásmundsson) / 6.4.2, 10.3.6, D.4.5, D.4.8
 EHRM 10 november 2004, EHRC 2005/3 (Achour) / D.4.8
 EHRM 18 november 2004, nr. 69529/01 (Pravednaya) / D.3.3, D.5.1, D.5.2
 EHRM 30 november 2004, NJ 2005/210 (Öneryildiz) / D.2.2, D.2.3
 EHRM 2 september 2005, EHRC 2005/109 (Goudswaard) / D.4.8
 EHRM 6 oktober 2005, NJ 2006/464 (Maurice) / D.2.2, D.3.3, D.4.4, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (Draon) / D.4.4, D.4.5, D.4.7
 EHRM 11 oktober 2005, nr. 3540/03 (Masa Invest Group) / D.2.4
 EHRM 13 oktober 2005, nr. 66543/01 (Vasilyev) / D.3.3, D.5.1, D.5.2
 EHRM 8 november 2005, EHRC 2006/1 (Saliba) / 10.3.6, D.2.4, D.4.2, D.4.4, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 8 november 2005, nr. 63134/00 (Kechko) / D.2.4, D.4.2, D.4.4
 EHRM 6 december 2005, EHRC 2006/17 (Popov) / D.5.1, D.5.2
 EHRM 14 februari 2006, nr. 67847/01 (Lecarpentier) / D.2.1, D.4.4, D.4.6, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 23 februari 2006, nr. 25632/02 (Stere) / D.2.4, D.3.1, D.4.1, D.4.2, D.4.4, D.4.7, D.5.1, D.5.2
 EHRM 9 maart 2006, FED 2006/85 (Eko-Elda AVEE) / D.4.7
 EHRM 29 maart 2006, EHRC 2006/61 (Scordino) / D.2.4, D.4.2, D.4.8, D.5.3, D.7
 EHRM 29 maart 2006, NJCM-bulletin 2007/17 (Achour) / 4.3.2, 11.8.4, 11.11.4, D.4.8
 EHRM 11 april 2006, EHRC 2006/70 (Cabourdin) / 11.2.3, D.5.3
 EHRM 13 juli 2006, FED 2006/105 (Stork) / D.5.1
 EHRM 3 augustus 2006, nr. 21351/03 (Stîngaciu et Tudor) / D.4.4, D.4.7, D.5.2
 EHRM 9 januari 2007, nr. 803/02 (Intersplav) / D.2.2, D.3.1, D.4.7
 EHRM 9 januari 2007, nr. 31501/03 (Aubert) / D.2.4, D.4.4, D.4.6, D.4.7, D.5.1, D.5.3
 EHRM 11 januari 2007, FED 2007/63 (Mamidakis) / D.4.7
 EHRM 18 januari 2007, nr. 69524/01 (Bulgakova) / 11.2.2, D.2.4, D.4.4, D.4.5, D.5.1, D.5.2
 EHRM 13 februari 2007, EHRC 2007/47 (Evaldsson) / D.2.1
 EHRM 5 juli 2007, nr. 73294/01 (Kumkin) / D.3.3, D.4.5, D.5.1, D.5.2
 EHRM 30 augustus 2007, nr. 72638/01 (Di Belmonte) / D.4.1, D.4.7
 EHRM 4 januari 2008, EHRC 2008/48 (Imbert de Tremiolles) / D.3.1
 EHRM 29 april 2008, NJ 2008/306 (Burden and Burden) / 11.2.2, D.3.1, D.5.1
 EHRM 20 mei 2008, EHRC 2008/90 (Twizell) / 6.2.4, 6.4.2
 EHRM 24 juli 2008, nr. 36376/04 (Kononov) / 11.11.4
 EHRM 31 juli 2008, JB 2008/214 (Protsenko) / D.5.2

Rechtspraak HvJ EG en GvEA

HvJ EG 22 maart 1961, zaak C-42/59 en 49/59 (SNUPAT) / E.2
 HvJ EG 6 april 1962, zaak C-13/61 (Bosch) / E.2
 HvJ EG 13 december 1967, zaak C-17/67 (Neumann) / E.2
 HvJ EG 14 april 1970, zaak C-68/69 (Brock) / E.2
 HvJ EG 11 februari 1971, zaak C-37/70 (Rewe) / E.2
 HvJ EG 23 november 1971, zaak C-62/70 (Bock) / E.2
 HvJ EG 18 maart 1975, zaak C-78/74 (Deuka) / B.2.1, E.3.6
 HvJ EG 14 mei 1975, zaak C-74/74 (CNTA) / E.2, E.3.6
 HvJ EG 7 juli 1976, zaak C-7/76 (Irca) / E.2, E.3.4

HvJ EG 31 maart 1977, zaak C-88/76 (Suiker Export) / 2.2.3, E.2
 HvJ EG 8 juni 1977, zaak C-97/76 (Merkur) / E.2, E.3.1, E.3.5
 HvJ EG 1 februari 1978, zaak C-78/77 (Lührs) / 2.2.3, E.2, E.3.4
 HvJ EG 3 mei 1978, zaak C-112/77 (Töpfer) / E.2
 HvJ EG 25 januari 1979, NJ 1980/2 (Decker) / 10.3.5, E.2, E.3.1
 HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78 (Racke) / E.2, 2.2.3
 HvJ EG 16 mei 1979, zaak C-84/78 (Tomadini) / 4.3.4, E.2, E.3.3, E.3.6, E.4.1
 HvJ EG 5 mei 1981, zaak C-112/80 (Dürbeck) / E.2, E.3.3, E.3.6
 HvJ EG 12 november 1981, zaak C-212-217/80 (Salumi) / 2.7.2, E.2
 HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-276/80 (Padana) / E.2, E.3.5
 HvJ EG 16 februari 1982, zaak C-258/80 (Rumi) / E.2, E.3.5
 HvJ EG 19 mei 1982, zaak C-84/81 (Staple Dairy Products) / E.2, E.3.4
 HvJ EG 30 september 1982, zaak C-110/81 (SA Roquette) / E.2, E.3.4
 HvJ EG 30 september 1982, zaak C-114/81 (Tunnel Refineries) / E.2, E.3.4
 HvJ EG 30 september 1982, zaak C-108/81 (Amylum) / 11.4.5, 11.17.4, E.2, E.3.2, E.3.3, E.3.4, E.3.5
 HvJ EG 28 oktober 1982, zaak C-52/81 (Faust) / E.3.3
 HvJ EG 14 juli 1983, zaak C-224/82 (Meiko) / E.2, E.3.5, E.3.6
 HvJ EG 1 februari 1984, zaak C-1/84 (Ilford) / E.2
 HvJ EG 10 juli 1984, zaak C-63/83 (Kirk) / E.2
 HvJ EG 26 februari 1987, zaak C-15/85 (Consorzio Cooperative d'Abruzzo) / E.3.4
 HvJ EG 21 april 1988, zaak C-338/85 (Pardini) / 10.3.5, 11.3, 11.4.2, E.2, E.3.3, E.3.5, E.4.4
 HvJ EG 28 april 1988, zaak C-120/86 (Mulder) / E.3.5, E.3.6
 HvJ EG 9 januari 1990, zaak C-337/88 (Safa) / E.2, E.3.2, E.3.4
 HvJ EG 14 februari 1990, zaak C-350/88 (Delacre) / 4.3.4, E.3.4
 HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-152/88 (Sofrimport) / 11.11.5, E.2, E.3.6
 HvJ EG 13 november 1990, zaak C-331/88 (Fedesa) / 11.4.5, 11.8.4, 11.17.4, E.2, E.3.2, E.3.4, E.3.5
 HvJ EG 21 februari 1991, AB 1991/328 (Zuckerfabrik) / E.2, E.3.2, E.3.3, E.3.4, E.3.5
 HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-248/89 (Cargill) / 11.11.6, 11.8.4, 11.8.5, E.3.2, E.3.4
 HvJ EG 11 juli 1991, zaak C-386/89 (Crispoltoni) / E.2, E.3.4, E.3.6
 HvJ EG 22 oktober 1991, zaak C-44/89 (Van Deetzen) / E.3.4
 HvJ EG 1 april 1993, zaak C-260-261/91 (Diversinte) / E.2
 HvJ EG 5 oktober 1993, zaak C-13-16/92 (Driessen c.s.) / E.2, E.3.4
 GvEA 21 februari 1995, T-472/93 (Campo Ebro) / E.2, E.3.3, E.3.4
 GvEA 15 december 1995, T-489/93 (Unifruit Hellas) / E.3.3
 HvJ EG 13 februari 1996, zaak C-143/93 (Van Es) / 10.3.5, 11.2.2, E.4.1
 HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93 (Duff e.a.) / 4.3.4, E.2, E.3.4
 HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/96 (INZO) / E.4.2
 HvJ EG 12 december 1996, zaak C-241/95 (Accrington) / E.3.3, E.3.4
 HvJ EG 15 april 1997, zaak C-22/94 (Irish Farmers Association) / E.3.3, E.3.4, E.3.5, E.3.6
 HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-183/95 (Affish BV) / E.2, E.3.6
 GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (Koninklijke Friesland Foods) / E.1
 HvJ EG 2 oktober 1997, zaak C-259/95 (Europees Parlement) / E.2
 HvJ EG 20 november 1997, zaak C-244/95 (Moskof) / E.2, E.3.3, E.3.4, E.3.5
 HvJ EG 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal) / E.4.2
 HvJ EG 28 april 1988, zaak C-120/86 (Mulder) / E.3.6
 HvJ EG 17 september 1998, zaak C-372/96 (Pontillo) / E.2, E.3.3, E.3.4
 HvJ EG 19 november 1998, zaak C-284/94 (Koninkrijk Spanje) / E.3.3
 HvJ EG 26 november 1998, zaak C-370/96 (Covita) / 2.2.3
 HvJ EG 3 december 1998, BNB 1999/29 (Belgocodex) / E.2, E.4.2
 HvJ EG 29 juni 1999, zaak C-60/98 (Butterfly) / 6.4.4
 HvJ EG 7 september 1999, zaak C-61/98 (De Haan) / 2.7.3, E.2
 HvJ EG 8 februari 2000, AB 2000/154 (Emesa Sugar) / E.3.3
 HvJ EG 8 juni 2000, V-N 2000/44.21 (Schloßstraße) / E.4.2

HvJ EG 4 oktober 2001, BNB 2002/396 (Stichting Goed Wonen I) / E.4.4
 HvJ EG 29 januari 2002, zaak C-162/00 (Pokrzeptowicz-Meyer) / 2.4.4, 2.7.2, E.2
 HvJ EG 19 maart 2002, zaak C-476/99 (Lommers) / 3.5.3
 HvJ EG 18 april 2002, zaak C-290/00 (Duchon) / 2.7.2, 10.3.5, E.2
 HvJ EG 11 juli 2002, FED 2002/608 (Marks&Spencer) / 11.11.4, E.1, E.2, E.4.2
 HvJ EG 24 september 2002, zaak C-255/00 (Grundig Italiana) / E.1, E.2
 HvJ EG 2 oktober 2003, V-N 2003/51.2 (Weber's Wine World) / 11.17.1, E.1, E.2
 HvJ EG 25 maart 2004, zaak C-480-482-484-489-491-497-499/00 (Azienda) / 4.3.3, 4.3.4, E.2, E.3.4
 HvJ EG 29 april 2004, V-N 2004/24.16 (Sudholz) / 10.3.5, 11.2.2, E.2, E.3.6, E.4.1, E.4.2, E.4.4
 HvJ EG 29 april 2004, BNB 2004/260 (Gemeente Leusden/Holin Groep) / 10.3.5, 11.4.1, 11.5.2, 11.7, 11.7.3, 11.7.4, 11.8.3, 11.12.1, 11.15, B.4, E.2, E.4.3, E.4.4
 HvJ EG 1 juli 2004, V-N 2004/39.24 (Tsapalos en Diamantakis) / 2.7.3, E.2
 HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (Di Lenardo en Dilexport) / E.2, E.3.3, E.3.4, E.3.5
 HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-459/02 (Gerekens) / 11.4.5, 11.5.3, E.2, E.3.2, E.3.3, E.3.4, E.3.5
 HvJ EG 7 september 2004, BNB 2004/401 (Manninen) / 6.2.4
 HvJ EG 26 april 2005, BNB 2008/36 (Stichting Goed Wonen II) / 8.2.2, 10.3.5, 11.3, 11.4.1, 11.4.2, 11.5.1, 11.5.2, 11.5.3, 11.5.4, 11.5.5, 11.7.3, 11.8.3, E.2
 HvJ EG 21 februari 2006, BNB 2006/170 (Halifax) / 11.7.3, 11.17.2
 HvJ EG 14 september 2006, V-N 2006/49.19 (Elmeka) / 8.2.2, 10.3.5
 GvEA 3 mei 2007, T-357/02 (Freistaat Sachsen) / E.2
 GvEA 12 september 2007, AB 2008/39 (Koninklijke Friesland Foods) / 11.4.3, 11.4.4, 11.15, 11.16, E.1
 HvJ EG 23 september 2008, NJ 2008/621 (Bartsch) / E.1
 HvJ EG 11 december 2008, NJ 2009/162 (Freistaat Sachsen) / E.2

Buitenlandse rechtspraak

België

Arbitragehof 19 februari 1997, RW 1997/1998, 113 / 6.3.5
 Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004 / 2.7.3, 6.3.5, 11.5.2, 11.5.3, 11.5.4
 Arbitragehof 7 december 2005, RW 2005/2006, 1251 / 2.4.3, 11.2.3, 11.17.4
 Hof van Cassatie 17 november 2005, RW 2005/2006, 1469 / 6.3.5

Verenigde Staten

United States v. Carlton (92-1941), 512 U.S. 26 (1994) / 4.3.4, 6.3.2, 11.2.3, 11.7.4, 11.8.3, 11.8.5, 12.2

Trefwoordenregister

A

aanknopingspunt / 2.3, 2.7.3, 2.7.4, 5.3.2
aankondigingseffecten / 6.3.4, 11.2.3, 11.3, 11.5.5, 11.5.7, 11.7.3, 12.3, A.3.1, A.3.2, E.4.4
aanpassing / 11.11.2, 11.15
aanpassingsbeginsel / 6.4.4, 12.3
aanvangsmoment / 2.2.5
aanwijzingen voor de regelgeving / 2.2.4, 2.3, 10.3.2
accidental retroactivity / 2.2.3
actual retroactivity / 2.3
afbakening / 1.4
afbouwregels / 2.6.2, 11.17.5
afdrachtsbelasting / 11.5.3, 11.5.4
afweging / 3.5.2, 3.5.4, 6.2.6, 6.5, 8.2.1, 8.2.2, 8.2.4, 8.4.4, 9.2.3, 9.2.4, E.3.6
afwenteling / 11.17.1
Alexy / 3.5.3, 3.5.5
algemeenheid / 4.3.2, 6.3.2
algemene regel van onmiddellijke werking / 2.7.2
alles-of-niets karakter / 8.4.4
announcement effect / 11.3
anterieure feiten / 2.4.2
anterieure gelding / 2.2.2
anterieure inwerkingtreding / 2.2.4
anterieure werking / 2.2.2
anticipatie-effect / 11.3
apparent retroactivity / 2.3
art. 1 Eerste Protocol EVRM / 6.3.2, 10.3.4, 10.3.6, 11.2.2, 11.2.3, 11.4.1, B.4, D.1
art. 4 Wet AB / 2.7.2, 5.2.1, 11.10, B.3.1, C.2
art. 6:258 BW / 11.11.2, 11.15
art. 6 EVRM / D.5.1
art. 16 AWR / 6.3.5, 11.12.2
art. 88 Gw / 2.2.1, 2.2.4
art. 104 Gw / 11.5.3, B.3.2
aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen / 4.3.4, 4.4.1, 6.2.3, 11.1
aspectenbegrip / 4.3.1
asymmetrische rechtsbetrekking / 11.2.2
autonomie / 4.2, 6.3.2, 11.2.2

B

baksteenarrest / 1.1, A.3.6
beginsel van het verbod van terugwerkende kracht / 6.2.2, 6.2.3, 6.2.6, 6.2.9, 9.4, 10.2
beginsel van onmiddellijke werking / 6.2.2, 6.2.3, 6.2.6, 6.2.9, 6.4.4, 9.4, 10.2
beginselen van overgangsrecht / 1.6, 6.2.1, 6.2.3, 9.4
beginselenafweging / 3.5.2, 3.5.4, 3.5.5, 8.4.4
bekendmaking / 2.2.1, 2.2.3, 4.3.2

Bekendmakingswet / 2.2.1
 belastbare feit / 2.7.4
 belastingmoraal / 6.3.2
 belastingontduiking / 11.7.4
 belastingontwijking / 6.3.2, 6.3.4, 6.3.5, 11.7.4, E.4.3
 belastingplanning / 11.7.4
 belastingverdragen / 1.4
 beleidsmatige regel / 11.11.1, 11.17.2
 berekenbaarheid / 4.2, 4.3.3, 11.11.2
 beslissingsvrijheid / 4.2
 bestedingsvrijheid / 4.2, 6.3.2, 11.2.2
 bestendigheid / 4.3.3, 4.3.4, 11.2.2
 beter recht / 6.2.5, 6.2.9, 6.3.4, 7.2.3
 bevroezingsmethode / 2.6.2, 11.17.5
 bijplustechniek / 5.3.2, 11.12.2
 bron van verwachtingen / 8.2.3
 budgettaire belangen / 8.4.2, 11.2.3, 11.7.2

C

cirkelredenering / 7.2.4
 communautaire rechtszekerheidsbeginsel / 10.3.5, 11.4.1, B.4, E.1
 communautaire vertrouwensbeginsel / 11.4.1
 compartimentering / 2.6.2, 11.2.4, 11.11.3, 11.13.1
 compensatie / 11.17.5
 confectiewerk / 1.2
 consistentie / 3.5.4, 3.5.5, 9.2.5, 9.3.2, 9.3.3, 9.3.5, 10.2, 10.3.1, 11.7.4, 11.10, 12.2.2
 consistentie in de tijd / 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4
 contra-omstandigheid / 11.1, 11.8.2, 11.8.3, 11.8.4, 11.8.5, 11.8.6, 11.11.6, 11.17.5

D

data-argumenten / 11.2.2, 11.2.3
 democratiebeginsel / 6.2.5, 6.3.4, 11.9
 determinerend rechtsfeit / 2.3, 2.7.1, 2.7.3, 2.7.4, 5.3.2, 5.3.3
 directe inwerkingtreding / 2.4.2
 dispositie / 11.6, 11.7.4, 11.11.1, 11.11.2, 11.11.4, 11.15
 dispositienadeel / 11.17.2
 dispositieschade / 9.2.4, 11.6
 dispositievereiste / 8.3.3
 doel van de nieuwe regel / 6.2.4, 6.2.5
 doel van het recht / 6.2.1, 6.2.5, 6.2.6, 6.2.9, 6.3.4, 6.4.3, 6.4.4, 7.4, 10.2, 11.7.2, 11.13.2
 doelgerichtheid / 3.2
 duas politica / 11.2.2
 due process of law / 6.3.2
 duidelijk / 4.3.3
 duidelijkheid / 4.3.2, 4.3.5, 5.3.5, 6.3.3, 6.4.1, 11.4.4, 11.11.4, 11.11.6, 11.11.7, 12.4
 duurovereenkomsten / 11.1, 12.4
 Dworkin / 1.6, 3.1, 3.5.2, 9.3.2

E

echte terugwerkende kracht / 2.3, 2.4.2
 eerbiedigende werking / 2.4.5, 2.4.6, 5.3.3, 6.2.3, 6.2.4, 6.2.5, 6.4.2, 6.4.3, 6.4.4, 12.4
 efficiëntie / 7.2.3, 7.2.7, 8.4.5
 eigendom / D.2.2
 eigendomsrecht / 6.3.2, D.2.3
 Einzelfallgerechtigkeit / 8.2.4

equality of arms / 6.3.2, 11.17.4, 12.3, D.5.1
equilibrium approach / 7.2.7, 11.4.5
evidente omissie / 11.4.4, 11.8.5, 11.11.6, 11.11.7, A.3.1
exclusieve werking / 2.4.5, 2.4.6, 6.2.3, 6.2.4, 6.4.2, 6.4.3
explicitly retroactive / 2.3
externe rechtsvergelijking / 1.7

F

fair balance / D.2.4
false retroactivity / 2.3
feitelijke bekendmaking / 2.2.3
feitelijke ingangstijdstip / 2.2.5, 2.4.1, 2.4.2
feitencompartimentering / 11.13.3
fictie / 2.2.2, 2.2.4
filtering / 8.2.1, 8.2.2, 8.2.3, 8.3.3
financiële belang van de overheid / 11.2.3
fiscale grensverkenning / 11.4.5, 11.6, 11.7, 11.8.3, 11.2.2.4
formeel terugwerkende kracht / 1.6, 2.3, 2.4.2, 5.3.2, 5.3.3, 5.3.4, 5.3.5, 5.4.1, 7.2.4, 12.3, B.3.1, C.3.1, E.2
formeel-technische benadering / 1.6, 2.3, 5.1, 5.2.2, B.3.1, E.2
formele belastingrecht / 1.4, 2.7.3, 2.7.4, 11.11.4
fraus legis / 1.7, 11.1, 11.7.4, 11.7.5, 11.8.2
full retroactivity / 2.3
Fuller / 2.7.3, 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.4.1, 9.3.2
functies van rechtsbeginselen / 3.6

G

gebroken boekjaar / 2.7.4
geïmpliceerde terugwerkende kracht / 2.3
gelding / 2.2.2
gelijkheidsbeginsel / 4.2, 6.2.3, 6.2.4, 6.2.6, 6.2.9, 6.3.5, 6.4.2, 6.4.4, 10.2, 11.2.3, 11.5.3, 11.7.2, 11.11.2, 11.12.2, 11.13.2
gemitigeerde onmiddellijke toepassing / 2.5
Gerechtigheid / 3.2
gerechtvaardigde verwachtingen / 1.6, 3.4.3, 4.3.4, 5.4.2, 8.1, 8.2.1, 8.2.2, 8.2.4, 8.4, 9.2.1, 9.4, 10.3.1
gesloten omstandighedencatalogus / 9.2.3
gesloten systeem / 8.3.3
grensverkenning / 11.4.5, 11.7, 11.8.3, 12.2.4
grondwettelijk toetsingsverbod / 1.3, B.3.2

H

Harmonisatiewet-arrest / 1.3, 3.6, 4.3.4, 8.2.1, 11.11.4, B.3.2
Hijmans van den Bergh / 2.3, 2.4.1
hoedanigheid van de belastingplichtige / 11.4.5, 11.5.4

I

impliedly retroactive / 2.3
incentive-based argument / 7.2.4, 7.4
indirect nominal retroactivity / 2.3
indirecte dispositie / 11.17.3
inductie en deductie / 3.4.2
ingroeiregels / 2.6.2, 11.17.5
inhoudelijke element / 12.3, A.3.1
intensiteit van verwachtingen / 8.2.3

internal morality of law / 4.3.2
internationale rechtsvergelijking / 1.7
interne rechtsvergelijking / 1.7
interpretatiemethoden / 2.7.2
interpretatieve wet / 2.4.3, 11.11.7
intrekking / 2.1
inwerkingtreding / 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.4, 2.2.5

J

juridisch-technische gebondenheid / 3.6
juridische context / 11.4.5
juridische integriteit / 3.5.4
juridische retroactiviteit / 2.3, 2.7.3

K

kenbaarheid / 4.3.3, 4.3.4, 4.4.1, 5.3.3, 11.5.4, 11.11.6
keuzeregeling / 2.6.2
kniesoorbeginself / D.4.7
kortingstechniek / 5.3.2

L

langetermijnplanning / 11.11.2
law of balancing / 3.5.3
laws of validation / 11.17.4
leer van de verkregen rechten / 2.3, 6.3.2, B.3.1
legal progress assumption / 7.2.3, 7.2.4, 7.3.1, 7.3.2
legaliteitsbeginself / 8.3.1, 8.3.3, 8.4.2, 11.5.3, B.3.2
legislatieve interventie / 10.3.6, 11.17.4, 12.3, D.5.3
legisprudentie / 1.6
legitiem doel / D.2.4
legitimiteit / 3.3
lobbykosten / 7.2.7, 7.3.1, 7.3.2

M

maatschappelijk belang / 1.5
maatschappelijke terugwerkende kracht / 2.3
maatschappelijke waarden en normen / 3.4.3
machtscheiding / 6.3.2
machtsconcentratie / 11.2.2
material retroactivity / 2.3
materieel belastingrecht / 2.7.4
materieel terugwerkende kracht / 1.6, 2.3, 5.2.1, 5.2.2, 5.2.3, 5.3.5, 5.4.1, 5.4.2, 9.3.3, 12.3, 12.4, A.4, C.3.2, D.4.8 E.2, E.4.3
materiële belastingrecht / 1.4, 2.7.3, 2.7.4
materiële regels / 2.7.3
mensenrecht / D.4.7
methode van de omstandighedencatalogus / 9.2.1, 9.2.3, 9.2.4, 9.2.5, 9.3.3, 9.4, 10.2, 10.3.1, 10.3.7
methode van voorrangsregels / 8.3.3, 8.4.5, 9.2.1, 9.2.3, 9.2.5, 10.2
misbruik / 11.7.3, 11.7.4, A.3.1, A.3.2, A.4.1
morality of aspiration / 4.3.2
morality of duty / 4.3.2
motivering / 3.5.4, 9.2.4
motiveringsplicht / 9.2.5, 9.3.4

N

nadeel / 11.17.1
naheffing / 11.12.2
navordering / 1.7, 3.5.5, 11.1, 11.8.2, 11.8.4, 11.11.4
nazorg / A.3.5
negatief aankondigingseffect / 11.3
new view / 7.2.1, 7.2.4
nominally prospective / 7.2.2, 7.2.4
nominally retroactive / 2.3, 7.2.2, 7.2.4
notion of fair trial / D.5.1
Notitie Staatssecretaris / 1.5, 10.3.2, 12.1, A.1

O

object van verwachtingen / 8.2.3, 8.4.3
objectieve rechtszekerheid / 4.3.3, 4.3.5
objectivering / 8.2.2, 8.2.3, 8.2.4, E.3.4
old view / 7.2.1, 7.2.4
omstandigheden van het geval / 8.2.4, 8.3.2, 8.4.2, 9.2.3, 10.2
omstandighedencatalogus / 1.3, 1.6, 9.2.2, 10.2, 10.3, 11.1
onafgerond complex van transacties / 11.16, 12.4
onbedoeld voordeel / 11.11.6
onderzoeksmethode / 1.7
onderzoeksterrein / 1.4
one-time subsidy / 5.3.5
onechte terugwerking / 2.3
oneigenlijk gebruik / 11.7.4, A.3.1, A.3.2, A.4.1
onmiddellijke inwerkingtreding / 2.4.2
onmiddellijke toepassing met exclusief effect / 2.4.6
onmiddellijke toepassing met respecterend effect / 2.4.6
onmiddellijke werking / 2.2.2, 2.4.2, 2.7.3, 5.3.2, 5.3.3, 5.3.4, 5.3.5, 6.2.4, 6.4.2, 6.4.3, 10.3.1, 12.4
onmiddellijke werking met eerbiedigende werking / 2.4.6
onmiddellijke werking met exclusieve werking / 2.4.6
open norm / 11.8.6
open omstandighedencatalogus / 9.2.3, 9.2.5, 9.3.4, 11.1
opkomst / 1.2
optimaliseringsgeboden / 3.5.3, 8.4.4
optimaliseringsvoorwaarden / 4.3.2
overbruggingsregel / 2.6.1
overcompensatie / 7.2.3, 7.2.4
overgangsmaatregelen / 2.6.1
overgangsrecht / 2.1, 2.2.2, 2.4.1, 2.4.2, 2.6.1
overgangsrecht in enge zin / 2.6.1
overgangsrechtsvinding / 1.4, 2.4.2, 2.7.1, 2.7.2, 10.3.4, 10.3.5, 11.13.3, B.2.1, E.2
overgangsregel / 2.6.2
overgangsregels / 2.6.1
overheidswillekeur / 6.3.2
overinvesteringen / 7.2.4

P

partieel uitgestelde werking / 2.5, 2.6.2
pc-privéregeling / 1.2, 1.7, 11.3, 11.5.1, 11.5.3, 11.8.6
periodic subsidy / 5.3.5
persbericht / 2.2.3
positief aankondigingseffect / 11.3

primary retroactivity / 2.3
principles of legality / 4.3.2, 4.3.3, 4.4.2
proactieve zorgplicht / 11.8.2, 11.8.3, 11.8.5, 11.8.6, 11.11.6
problematiek van incommensurabiliteit / 3.5.5, 3.6, 6.2.7
procedurele regels / 2.7.3
proportionaliteit / 3.5.3, 8.4.4
proportionaliteitsbeginsel / 3.5.3, 6.4.2
proportionaliteitstoets / D.4.5

Q

quasi-retroactivity / 2.3
quasi-retrospectivity / 2.3

R

Radbruch / 1.6, 3.1, 3.2, 6.2.1, 6.2.5, 7.4
rationele verwachtingen / 7.2.3, 7.3.1, 7.3.2
reactieve zorgplicht / 11.8.2, 11.8.3, 11.8.5, 11.11.6
rechterlijk overgangsrecht / 1.4
rechtsbeginselen / 1.3, 1.6, 3.3, 3.4.2, 3.5.2, 3.5.3, 3.6
rechtscultuur / 3.4.3
rechtseconomisch perspectief / 5.3.4
rechtseconomische benadering / 2.3, 6.2.5, 7.2.1, 7.3.1
rechtseconomische opvatting / 1.6
rechtsfeit / 2.3, 2.4.4
rechtsgeldig / D.2.4
rechtsgelijkheid / 3.2, 6.2.4
rechtspolitiek / 3.5.5, 12.2.3, 12.2.4
rechtspositie / 2.4.4, E.2
rechtstheoretisch kader / 1.3
rechtstheoretisch perspectief / 3.1
rechtstoestand / 2.4.4, 6.4.2
rechtsvergelijking / 1.7
rechtsverhouding / 2.4.4
rechtsvorming / 3.5.2
rechtswaarden / 3.2
rechtszekerheid / 3.2, 4.2, 4.3.1, 4.3.3, 4.3.4, 4.3.5, 4.4.1, 5.3.3, 6.3.3, 6.4.1, 7.3.2, 7.4, 9.3.2
rechtszekerheidsbeginsel / 1.6, 4.3.1, 4.4.1, 5.3.3, 6.2.3, 6.2.6, 6.2.9, 6.3.2, 6.3.3, 6.4.1, 6.4.4, 10.2, 11.1, 11.13.2, C.2, E.2
rechtvaardigheid / 3.2
redelijk persoon / 8.2.3
referentiemoment / 2.2.3, 2.4.2
regelcompartimentering / 11.13.3
relativiteit van het rechtszekerheidsbeginsel / 4.4.2
relativiteit van rechtsbeginselen / 3.5.3
retroactive / 2.3, 5.3.4, 7.2.2
retroactive effect / 2.3
retroactivity stricto sensu / 2.3
retrospective / 2.3
right answer thesis / 3.5.5
rule-based decision making / 8.4.5

S

schadevergoeding / 2.6.1, 7.2.5, 11.17.5
secondary retroactivity / 2.3
selectie van omstandigheden / 8.3.3, 9.2.3

situatietype / 11.1
snelheid / 4.3.3
step-up / 2.6.2
stille terugwerkende kracht / 2.3
strict retroactivity / 2.3
subjectieve rechtszekerheid / 4.3.3, 4.3.5
subjectieve verwachtingen / 8.2.2
sunrise clause / 2.4.2
sunset clause / 11.8.6, 11.11.4
surprise retroactive tax / 6.3.4, 7.3.2

T

tariefwijziging / 11.11.3
tegenbelangen / 8.2.1, 8.3.1, 8.4.2, 9.2.3, 9.2.4, 9.4, 11.1
temporeel toepassingsbereik / 2.2.2, 2.2.5, 5.3.3
temporele werking / 2.3, 2.4.1, 2.4.5
termijn in de regel / 11.11.4
terugvordering van belasting / D.3.2
terugwerkende kracht / 1.1, 2.2.2, 2.2.4, 2.7.2, 4.3.2, 4.4.1, 4.4.2, 6.3.2, 6.3.4, 6.3.5, 7.2.2, 10.2, 10.3, 12.2.1, 12.3, A.3, B.2, B.3.1, C.3, D.4, D.6, E.2, E.4
terugwerkende kracht in enge zin / 2.3
terugwerkende kracht in maatschappelijke zin / 2.3
terugwerkende kracht in materiële zin / 2.3
terugwerkende kracht met eerbiedigende werking / 2.4.6
terugwerkende kracht met exclusieve werking / 2.4.6
terugwerking ex nunc / 2.3
tijdigheid / 4.3.5, 11.11.4
tijdslelement / 12.3, A.3.1
tijdshorizon / 11.4.5, 11.7.1
toepassing / 2.2.2
toepassingsbereik ratione materiae / 2.2.2, 2.4.1
transition gain / 7.2.2, 7.2.7, 7.3.1
transition loss / 7.2.2, 7.2.7, 7.3.1
true retroactivity / 2.3

U

uitdrukkelijke standpuntbepaling / 11.11.3, 11.11.5, C.3.2
uitgestelde inwerkingtreding / 2.2.1, 2.5
uitgestelde werking / 2.2.2, 2.4.2
uitgestelde werking met eerbiedigende werking / 2.4.6
uitgestelde werking met exclusieve werking / 2.4.6
uncertainty premium / 7.2.6
unguided jump / 3.5.5

V

vage norm / 11.8.6
verbod van tegenstrijdige regelgeving / 4.3.2
verbod van terugwerkende kracht / 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.4.1, 4.4.2, 6.3.2, 10.3.1
vergelijkingsmaatstaf / 6.2.4
vergelijkingsmethode / 9.3.3
verkregen rechten / 2.3, 4.3.4, 6.3.2
verliesverrekening / 2.7.3, D.3.3
vertrouwensbeginsel / 1.7, 8.1, 8.2.3, 8.3.1, 8.3.2, 8.3.3, 8.4, 10.3.4, 11.1, 11.6, 11.8.4, 11.9
verwijzingsregels / 2.4.5, 2.6.2
vestigingsklimaat / 4.2, 6.3.2

voorrangsbeginsel / 6.2.6
voorrangsbeginselen / 1.6, 3.5.4, 6.2.7, 9.4, 10.2, 10.3.1
voorrangsregels / 3.5.4, 6.2.6, 8.2.4, 8.3.1, 8.3.3, 8.4.5, 9.2.2, 9.3.5, 9.4, 10.3.4
voorspelbaarheid / 4.2, 4.3.3, 4.3.4
voorzichtig en bezonnen handelaar / E.3.4
voorzienbaarheid / 10.3.4, 11.4.1, 11.4.5, 11.5.4, 11.7.1, 11.11.1, 11.11.6, 11.17.4, A.3.1, A.3.4, C.3.1, C.4, E.3.5
vrijheid / 4.2, 6.3.2, 11.2.2
vrijstelling / 11.11.3
vuistregel / 9.2.2, 9.2.5
vuistregels / 1.6, 3.5.4, 9.3.5, 10.2, 12.2.2, 12.3, 12.4

W

weakly retroactive / 2.3
welvaartsmaximalisatie / 7.2.3, 7.4
werken / 2.2.6
werking ex mox / 2.4.2
werking ex tunc / 2.3
werkingsregels / 2.2.6, 2.6.1, 2.6.2
wetgeven per persbericht / 1.1, 1.2, 6.3.4, 11.3, 11.4.2, 11.5.1, 12.3, 12.4
wide margin of appreciation / D.2.4
willekeur / 6.3.2
windfall gain / 7.2.4, 11.4.5
WIR-temporisering / 5.3.2, 11.2.3, 11.11.5

Z

zorgplicht / 11.8.1, 11.8.2, 12.3, 12.4
zuivere terugwerkende kracht / 2.4.2
Zweckmäßigkeit / 3.2, 6.2.5, 7.4

Woord van dank

Velen hebben op directe of indirecte wijze bijgedragen aan de totstandkoming van mijn dissertatie. Een aantal daarvan wil ik met name noemen.

Zoals vele fiscale promovendi heb ik het schrijven van mijn proefschrift steeds gecombineerd met een ‘andere baan’, hetgeen vruchtbaar is geweest. Omdat niet elke werkgever een parttimebaan van drie dagen per week toestaat, gaat mijn dank uit naar mijn ‘andere werkgevers’ waar dat wel mogelijk was, successievelijk PricewaterhouseCoopers en de Hoge Raad der Nederlanden. Het zijn echter de directe collega’s die het daadwerkelijk mogelijk hebben gemaakt dat ik goed kon functioneren ondanks dat ik twee dagen per week afwezig was. Daarvoor én voor de prettige werksfeer dank ik mijn (voormalige) collega’s, waarbij ik in het bijzonder wil noemen mijn voormalige mentor Chris Winkelman respectievelijk ‘mijn’ A-G’s mrs. Overgaauw en Wattel, en kamergenote Sanne. Een prettige werkomgeving heb ik gelukkig ook mogen aantreffen bij het Fiscaal Instituut Tilburg, waar ik mijn onderzoek deed. Van mijn FIT-collega’s wil ik in het bijzonder noemen en bedanken Henk te Niet, eerder mijn afstudeerbegeleider, die steeds interesse bleef tonen in mijn onderzoek, en die zo vriendelijk was om het hele concept door te lezen.

Waarde promotor Westerman. Dank dat jij, als (rechts)filosoof, een fiscaal promotieonderzoek wilde begeleiden. De taakverdeling tussen de promotores bracht mee dat onze besprekingen niet zeer frequent waren, maar ik heb aan je verfrissende blik veel gehad. Je was een meester in het testen van (c.q. morrelen aan) het fundament onder mijn zorgvuldig opgebouwde heilige huisjes. Ik herinner mij onze eerste bespreking nog goed, althans de afloop ervan: ik was zó moe.

Waarde promotores Gribnau en Happé, ik heb lang nagedacht maar het enige verwijt dat ik jullie kan maken, is dat mij een gebruikelijke hobby van een promovendus is ontnomen. Nooit ontbrak het bij jullie aan tijd voor een discussie, een bespreking of een gesprek; nooit ontbrak het bij jullie aan gelegenheid om mijn concepten te becommentariëren; zelfs hebben jullie het gewaagd mij een luisterend oor te bieden in tijden dat ik het wat moeilijker had. Ik kon derhalve niet klagen over mijn promotores.

Vrienden en vriendinnen, zonder jullie zou het leven heel wat minder aangenaam zijn. Vooral het laatste jaar heb ik mij echter bepaald niet van mijn meest sociale kant laten zien (sorry Kees bovendien voor de teloorgang van het tweewekelijkse squashen). Dat ik jullie minder kon zien, is mij niet licht gevallen want ik ga graag met jullie om. Bedankt voor jullie geduld, en tot snel.

Lieve familie Pauwels en familie Wijne, familie kun je niet kiezen, maar ik kan zeggen dat het lot mij gunstig gezind is geweest. Daarbij wil ik vooral ook de ‘zondagochtend bij oma op de koffie (met appeltaart)’ voor het voetlicht brengen; het geluk zit in de kleine dingen. Lieve oma, ik ben blij dat jij nog zo vitaal van lichaam en geest bent; ik bewonder, en leer meer dan je vermoedt van je positieve instelling.

Lieve ouders en Peter, het zegt veel en waarschijnlijk genoeg dat hoewel ik inmiddels al dertien jaar ‘uit huis’ ben, ik (ook) Philippine nog steeds als ‘thuis’ beschouw. Bedankt pa en ma dat jullie mij de mogelijkheid hebben geboden om te gaan studeren en dat jullie

me enerzijds vrij hebben gelaten bij het maken van keuzes en anderzijds daarbij steeds gesteund hebben.

Lieve Leonie, niet zelden valt in een voorwoord van een dissertatie de stelling te lezen dat het 'promoveren' een eenzame bezigheid is. Dat die stelling niet onjuist is, weet jij uit eigen ervaring. Jij hebt echter ook nog eens de pech om daarnaast te mogen ervaren dat de stelling maar de halve waarheid dekt: de positie van de partner blijft onvermeld. Ik kijk er zeer naar uit dat onze weekenden eindelijk ook de zaterdag zullen omvatten.

Melvin Pauwels, Rotterdam/Tilburg, mei 2009

Curriculum vitae

Melvin Pauwels is op 4 juni 1978 geboren te Terneuzen, Zeeuws-Vlaanderen. Opgegroeid in Philippine behaalde hij in 1996 zijn vwo-diploma (*cum laude*) aan de Stedelijke scholengemeenschap De Rede te Terneuzen. In augustus 2002 is hij aan de Universiteit van Tilburg afgestudeerd in de studies fiscale economie (*cum laude*) en fiscaal recht. In dat kader heeft hij tevens een half jaar gestudeerd aan de *Facultad de Derecho* van de *Universitat de Barcelona*.

Vanaf 1 oktober 2002 tot 1 maart 2009 is Melvin voor twee dagen per week verbonden geweest aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Universiteit van Tilburg. Daarnaast was hij in de periode 1 oktober 2002 tot 1 oktober 2006 werkzaam als belastingadviseur bij PricewaterhouseCoopers. Vanaf 1 december 2006 heeft Melvin een aanstelling, thans als gerechtsauditeur, bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden; hij is werkzaam voor het parket, eerst voor A-G Overgaauw en nu voor A-G Wattel. Daarnaast is hij griffier bij de Raad van Beroep (tuchtrechter) van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en verzorgt hij de rubriek rechtspraak Hoge Raad (belastingkamer) in het Nederlands Juristenblad. Melvin werkt thans mee aan het project 'Retroactivity and Tax Legislation' voor het congres van de *European Association of Tax Law Professors* (2010).

